

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Aplikace daně z přidané hodnoty a celních předpisů při dovozu a vývozu zboží

Application of Value Added Tax and Customs Regulations in Import and Export of Goods

Student: Bc. Jana Heczková

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2011

**Čestné prohlášení:**

Místopřísežně prohlašuji, že jsem diplomovou práci vypracovala samostatně a uvedla jsem veškeré zdroje, které jsem použila při jejím zpracování.

Dne 26. dubna 2011

Podpis autora:

# Obsah

<b>1</b>	<b>ÚVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>2</b>	<b>ZÁKLADNÍ POJMY Z OBLASTI DPH.....</b>	<b>3</b>
2.1	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY .....	3
2.2	PRÁVNÍ PŘEDPISY .....	3
2.3	DAŇOVÝ SUBJEKT.....	4
2.3.1	<i>Osoba povinná k dani.....</i>	<i>4</i>
2.3.2	<i>Čekatel .....</i>	<i>5</i>
2.3.3	<i>Osoby identifikované k dani .....</i>	<i>5</i>
2.3.4	<i>Osoby vykonávající veřejnou správu.....</i>	<i>6</i>
2.3.5	<i>Plátce .....</i>	<i>6</i>
2.4	PLNĚNÍ.....	7
2.4.1	<i>Předmět daně .....</i>	<i>7</i>
2.4.2	<i>Osvobozené plnění.....</i>	<i>8</i>
2.4.2.1	<i>Bez nároku na odpočet daně.....</i>	<i>8</i>
2.4.2.2	<i>S nárokem na odpočet .....</i>	<i>8</i>
2.5	ZÁKLAD DANĚ .....	8
2.6	SAZBA DANĚ .....	9
2.7	VÝPOČET DANĚ.....	11
2.8	ZAOKROUHLÉNÍ DANĚ .....	11
2.9	DAŇ Z PŘIDANÉ HODNOTY Z ÚČETNÍHO POHLEDU .....	12
2.10	DAŇOVÉ PŘIZNÁNÍ.....	14
2.11	SOUHRNNÝ PŘÍKLAD .....	15
<b>3</b>	<b>POSTUP PŘI DOVOZU A VÝVOZU ZBOŽÍ Z POHLEDU DPH A CELNÍCH PŘEDPISŮ.....</b>	<b>16</b>
3.1	POJMOVÉ VYMEZENÍ DOVOZU A VÝVOZU Z POHLEDU DPH .....	16
3.1.1	<i>Dovoz zboží .....</i>	<i>16</i>
3.1.1.1	<i>Místo plnění.....</i>	<i>16</i>
3.1.1.2	<i>Osoba povinná k dani .....</i>	<i>17</i>
3.1.1.3	<i>Okamžik vzniku daňové povinnosti .....</i>	<i>17</i>
3.1.1.4	<i>Účetnictví .....</i>	<i>18</i>
3.1.1.5	<i>Daňové povinnosti.....</i>	<i>18</i>
3.1.1.6	<i>Daňové přiznání .....</i>	<i>19</i>
3.1.1.7	<i>Nárok na odpočet daně .....</i>	<i>19</i>
3.1.1.8	<i>Daňové doklady.....</i>	<i>20</i>
3.1.1.9	<i>Přepočet cizí měny .....</i>	<i>20</i>
3.1.1.10	<i>Dovoz zboží neplátcem .....</i>	<i>20</i>
3.1.1.11	<i>Správce daně .....</i>	<i>21</i>
3.1.1.12	<i>Doměření daně na základě následné kontroly celního úřadu .....</i>	<i>21</i>
3.1.1.13	<i>Oprava výše daně při dovozu zboží samotným plátcem .....</i>	<i>21</i>
3.1.1.14	<i>Osvobození od daně při dovozu zboží .....</i>	<i>22</i>
3.1.1.14.1	<i>Osvobození dle § 71 odst. 3 písm. a) ZDPH .....</i>	<i>23</i>
3.1.1.14.2	<i>Osvobození dle § 71 odst. 8 ZDPH .....</i>	<i>23</i>
3.1.1.15	<i>Svobodný sklad nebo pásmo .....</i>	<i>25</i>
3.1.2	<i>Vývoz zboží .....</i>	<i>26</i>
3.1.2.1	<i>Režim vývoz.....</i>	<i>26</i>
3.1.2.2	<i>Pasivní zušlechťovací styk .....</i>	<i>26</i>
3.1.2.3	<i>Režim vnější tranzit.....</i>	<i>26</i>
3.1.2.4	<i>Místo plnění.....</i>	<i>27</i>
3.1.2.5	<i>Osoba povinná k dani .....</i>	<i>27</i>
3.1.2.6	<i>Okamžik vzniku daňové povinnosti a daňová povinnost.....</i>	<i>29</i>
3.1.2.7	<i>Účetnictví .....</i>	<i>29</i>
3.1.2.8	<i>Daňové přiznání .....</i>	<i>29</i>
3.1.2.9	<i>Daňové doklady.....</i>	<i>29</i>
3.1.2.10	<i>Přepočet cizí měny .....</i>	<i>30</i>
3.1.2.11	<i>Svobodný sklad nebo pásmo .....</i>	<i>30</i>
3.1.3	<i>Služby přímo vázané na dovoz a vývoz.....</i>	<i>31</i>

3.2	POJMOVÉ VYMEZENÍ DOVOZU A VÝVOZU Z POHLEDU CELNÍHO ŘÍZENÍ .....	32
3.2.1	Právní úprava.....	32
3.2.2	Clo.....	32
3.2.3	Deklarant.....	33
3.2.4	Celní orgány.....	33
3.2.5	Celní unie .....	33
3.2.6	Svobodné celní pásmo .....	33
3.2.7	Celní sazby a celní sazebník.....	34
3.2.8	Celní dluh.....	35
3.2.9	Celní dohled a kontrola.....	35
3.2.10	Celní režimy.....	35
3.2.11	Celní řízení .....	37
3.2.12	Doklady využívané v celním řízení .....	37
3.2.13	Celní hodnota, výpočet cla .....	38
3.2.14	Placení daně a cla .....	39
3.2.15	Osvobození od cla zboží nepatrné hodnoty.....	40
3.3	DODACÍ PODMÍNKY INCOTERMS .....	41
3.4	E-VÝVOZ .....	43
3.5	E-DOVOZ .....	44
<b>4</b>	<b>PRAKTICKÁ APLIKACE DPH PŘI DOVOZU A VÝVOZU ZBOŽÍ.....</b>	<b>45</b>
4.1	OBECNÉ INFORMACE.....	45
4.2	DOVOZ ZBOŽÍ V PRAXI .....	45
4.2.1	Jednotný správní doklad.....	46
4.2.1.1	Deklarant .....	47
4.2.1.2	Dodací a platební podmínky .....	47
4.2.1.3	Měna a směnný kurz.....	48
4.2.1.4	Výpočet cla.....	48
4.2.2	Daňové přiznání.....	49
4.3	VÝVOZ A OSVobození OD DPH V PRAXI .....	50
<b>5</b>	<b>ZÁVĚR.....</b>	<b>53</b>
	<b>SEZNAM LITERATURY .....</b>	<b>55</b>
	<b>SEZNAM ZKRATEK</b>	
	<b>PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE</b>	
	<b>SEZNAM PŘÍLOH</b>	
	<b>PŘÍLOHY</b>	

# 1 Úvod

Zásadní motivací, proč jsem jako téma diplomové práce volila „Aplikace daně z přidané hodnoty a celních předpisů při dovozu a vývozu zboží“, je momentální celkové politicko- ekonomické klíma ve společnosti.

Z vlastních empirických poznatků mám ověřeno, že vývoj trhu vyžaduje hledání a nacházení nových řešení, která se musí opírat nejen o obchodní dovednosti, znalost obchodních zvyklostí cizích, mnohdy i exotických, zemí, ale i o dobrou znalost právních předpisů s dovozem a vývozem zboží souvisejících. Důležitou součástí takových znalostí je i přehled o daňových a celních předpisech, jejichž nesplnění či přímo porušení může být pro firmu v celkovém důsledku likvidační.

Konkrétní osobní zkušenost jsem získala ve firmě, která se zabývá výrobou pracovních oděvů. Ještě před dvěma lety existovala na trhu řada firem dodávajících látky. V průběhu krize byli dodavatelé nuceni ceny prodávaného zboží navyšovat, což ve svém důsledku mimo jiné způsobilo pokles poptávky o jimi dodávané zboží v tuzemsku. Některé firmy situaci nezvládly a svou činnost utlumují, či jsou již v insolvenčním řízení. Firma, pro kterou pracuji, tak zvažuje reálně možnosti dodávky bavlny přímo z Číny, kde je dosud cena za tuto komoditu přijatelná. Jedná se však o zemi, kde mohou v obchodních vztazích vyvstat rizika, plynoucí z faktu, že dodavatel může být pro tuzemskou firmu velkou neznámou.

Tuzemská firma také zvažuje, že by v rámci zvýšení konkurenceschopnosti své pracovní oděvy zkusila vyvážet.

Na tomto konkrétním případě z praxe je tedy vidět, že ze stávající ekonomické situace firmy vzniká potřeba dovozu a vývozu i mimo země EU, jako jedna z možností směřujících k zachování existence firmy a její perspektivy v dalších letech.

Z výše uvedeného tedy logicky plyne, že nejen podnikatelé či členové statutárních orgánů společností, ale i mnohé účetní ve firmách se nově budou setkávat s otázkami kolem dovozu a vývozu a jejich dopadu do účetnictví a daní.

Cílem mé práce je tedy, pokusit se alespoň rámcově, vzhledem k omezenému rozsahu práce, popsat, zkoumat a na konkrétních případech vysvětlit základní momenty, vznikající v oblasti daně z přidané hodnoty a celních předpisů v praxi při dovozu a vývozu zboží.

Dle mého názoru je při účtování o dovozu a vývozu zboží nejsložitější oblastí zejména daň z přidané hodnoty (DPH). Považuji proto za velmi důležité zaměřit se dále v této práci právě na tuto oblast.

V druhé kapitole vymezuji na úvod základní pojmy z oblasti DPH, aby tak byla osvětlena úprava a struktura DPH dle současných platných právních předpisů, jelikož správné pojmové porozumění daně je předpokladem pro chápání postupů, blíže rozpracovaných v kapitole třetí.

V další části se zaměřuji již přímo na principy a postupy uplatňované při dovozu a vývozu zboží z pohledu DPH. Zmiňuji zde okrajově i celní problematiku, která s dovozem a vývozem velmi úzce souvisí.

V závěru jsem se pokusila aplikovat dříve popsanou problematiku na konkrétním fungování akciové společnosti, se kterou jsem spolupracovala.

Vzhledem k rozsahu právní úpravy DPH, existence množství výjimek a odlišností i ve vztahu k dovozu a vývozu zboží jsem si vědoma toho, že zde nelze postihnout všechny aspekty dané problematiky. Věnovala jsem se proto oblastem, které se mi z mého pohledu jeví jako nejzásadnější, a které mě oslovily i z praktického hlediska.

## 2 Základní pojmy z oblasti DPH

Oblast DPH je velmi složitá a aktuální problematika. Proto považuji za vhodné vymezit některé pojmy s tím související.

### 2.1 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je jeden z příjmů státního rozpočtu. Řadíme ji mezi tzv. nepřímé daně, bývá taky označována jako univerzální daň. Nepřímost je vyznačená tím, že poplatník daň neplatí přímo, na základě výše svého důchodu či majetku, ale až v okamžiku nákupu (spotřeby). Univerzálnost je chápána tak, že se vztahuje jak na zboží, tak na služby.

Daň se vyměří z přidané hodnoty tzn., že se daň odvádí z rozdílu ceny mezi vstupy (nakoupené zboží a služby) a výstupy (prodané zboží a služby). Z toho, o kolik se cena zboží či služeb u něho zvýší, tedy kolik se k hodnotě přidá zpracováním (zisk). Daňový subjekt platí dodavatelům cenu včetně této daně, a na druhé straně dostává zaplacenou za zboží či služby včetně této daně. Do státního rozpočtu poté plyne rozdíl mezi obdrženou a zaplacenou daní. Zde potom rozlišujeme daňovou povinnost a nadměrný odpočet, podrobněji bude tato problematika popsána níže.

### 2.2 Právní předpisy

Základním právním předpisem upravujícím DPH v ČR je zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále je „ZDPH“). Mezi další právní předpisy řadíme předpisy EU, tzv. Směrnice Rady, z nichž ZDPH vychází. Mezi ty nejvýznamnější řadíme např.: Směrnice Rady Společenství č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění a Směrnice Rady Společenství č. 92/12/EHS, o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani, v platném znění. Významným právním předpisem je i zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění všech novel. Problematiku také podrobněji upravují a dále rozvádějí právní předpisy nižší právní síly, jako např. nařízení EU a vydané vyhlášky v tuzemsku apod.

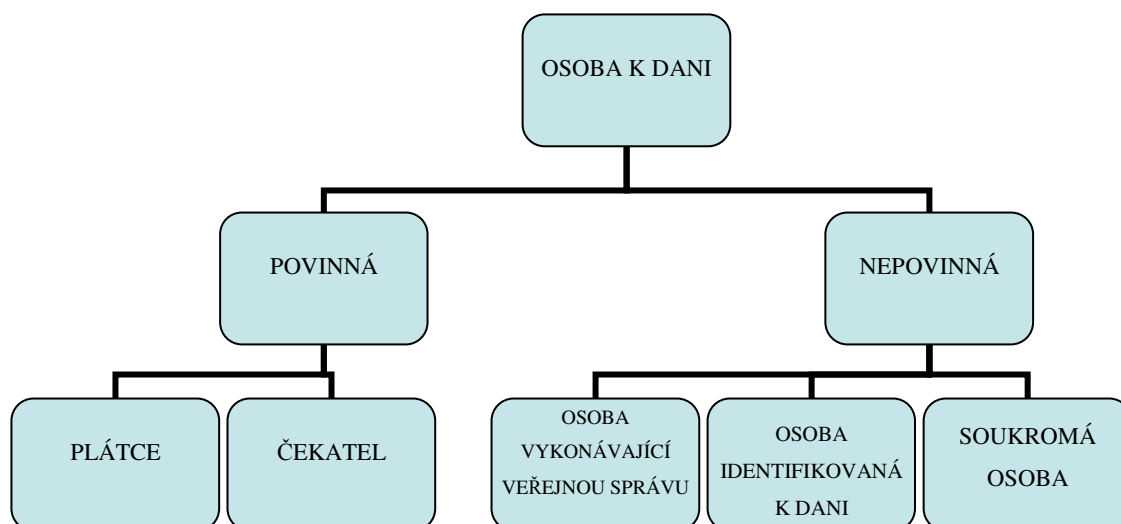
## 2.3 Daňový subjekt

Daňovým subjektem je fyzická nebo právnická osoba, která je podle daňového zákona povinná odvádět nebo platit daň. Daňovým subjektem nemůže být organizační složka fyzické či právnické osoby, jako je závod, odštěpný závod, provozovna aj. Ovšem organizační složka státu se za daňový subjekt považuje.

Práva a povinnosti daňových subjektů jsou zachována ohledně daňové povinnosti po dobu, po kterou lze vyměřit nebo dodatečně vyměřit daň. V případě placení daně - po dobu promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky, i za předpokladu, že mezitím již přestaly být daňovými subjekty.

Pro lepší orientaci jsem daňové subjekty vymezila v Obr. 2. 1.

**Obr. 2.1 Daňové subjekty DPH**



*Zdroj: DUŠEK (2010, str. 82) + vlastní zdroj*

### 2.3.1 Osoba povinná k dani

Za osoby povinné k dani (dále jen „OPD“) dle § 5 odst. 1 ZDPH jsou jak fyzické tak právnické osoby, které samostatně uskutečňují ekonomickou činnost. ZDPH přímo nespecifikuje okruh OPD, hovoříme tedy o jakékoliv OPD, která vykonává ekonomickou činnost kdekoli ve světě, ať už se jedná o tuzemské podnikatelské subjekty (fyzické i právnické osoby), osoby registrované k dani v jiném členském státě, zahraniční osoby povinné k dani, ale také osoby, které nejsou sice podnikateli, ale samostatně provádějí



ekonomickou činnost. OPD je také dle § 5a ZDPH i skupina osob. OPD se mohou následně stát, za splnění zákonem daných podmínek, osobou identifikovanou k dani (dále jen „OID“) nebo plátcem daně.

Ekonomickou činnost zákon vymezuje v § 5 odst. 2 ZDPH: *Ekonomickou činností uvedenou v odstavci 1 se pro účely tohoto zákona rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, vychovatelské nebo učitelů, jakož i nezávislé činnosti lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností není činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu<sup>6)</sup> nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu<sup>7)</sup>.*

### 2.3.2 Čekatel

Za čekatela jsem označila osobu, která je osvobozena od uplatnění daně za předpokladu, že splňuje ustanovení § 6 odst. 1 ZDPH. Jedná se o osobu, která má na území ČR sídlo nebo místo podnikání a její obrat nepřekročí za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích měsíců 1 mil. Kč. Stručně řečeno, hovořím zde o osobě, která si hlídá svůj obrat, v momentě, kdy překročí výše stanovený obrat, je povinna se registrovat jako plátce daně.

### 2.3.3 Osoby identifikované k dani

Jedná se o právnickou osobu, která není OPD, tj. osoba, která neuskutečňuje ekonomickou činnost. Nebo OPD, která má jen osvobozená plnění bez nároku na odpočet daně. OID je vždy právnická osoba nepovinná k dani, která v tuzemsku pořizuje z jiného členského státu nový dopravní prostředek nebo zboží podléhající spotřební dani dle § 96 odst. 2 ZDPH.

Za OID se dle § 96 odst. 1 ZDPH považuje i osoba, která jakýmkoliv způsobem poříдила zboží z EU za více než 326 000Kč. Do celkové hodnoty nezačleňujeme hodnotu nově pořízeného dopravního prostředku a zboží, které podléhá spotřební dani. Zde je nutné zdůraznit, že daňový subjekt poté odvede daň z celého pořízení zboží, u které došlo k převýšení částky 326 000Kč, tzn. že se nevyměří jen z hodnoty přesahující tuto částku, ale zohlední se celá hodnota pořízení, které tuto hranici překročilo.

### **2.3.4 Osoby vykonávající veřejnou správu**

Veřejnou správu vykonává stát, kraje, obce, organizační složky státu, krajů a obcí, dobrovolné svazky obcí, hlavní město Praha a jeho městské části a právnické osoby založené nebo zřízené na základě zvláštního právního předpisu.

Při výkonu veřejné správy se tyto osoby nepovažují za OPD, a to i za předpokladu, že za výkon vybírají úplatu v podobě správních, místních, časových a jiných poplatků.

Existují ovšem i situace, kdy se za OPD považují. Je tomu tak v případě, když by došlo k výraznému narušení hospodářské soutěže, nebo pokud uskutečňují činnost uvedenou v Příloze č. 3 ZDPH.

### **2.3.5 Plátce**

Plátcem se stává OPD, která překročí obrat uvedený v § 6 odst. 1 ZDPH. Není to ovšem jediný důvod, kdy se má OPD registrovat. Další podmínky povinné registrace jsou stanoveny v § 94 odst. 2 až odst. 17 ZDPH. Mezi takové řadíme překročení limitu pro pořízení zboží z jiného členského státu, pořízení zboží, které je předmětem spotřební daně, přijetí služeb podle § 15 ZDPH z jiného členského státu, pokračování v podnikání po zemřelém plátcí, uskutečňování zdanitelných plnění společně s jiným OPD na základě smlouvy o sdružení a další.

Mimo jiné má daňový subjekt možnost se registrovat i dobrovolně, ať už z toho důvodu, že většina jeho odběratelů jsou plátcí DPH nebo z jiných subjektivních důvodů.

## 2.4 Plnění

Obr. 2. 2 Plnění

Plnění		
Předmět daně (§ 2 odst. 1 ZDPH)		
Zdanitelné plnění (§ 13, § 14 ZDPH)	Osvobozené plnění	
	Bez nároku na odpočet (§ 51 – § 62 ZDPH)	S nárokem na odpočet (§ 63 - § 71 ZDPH)

*Zdroj: LEDVINKOVÁ (2009, str. 47) + vlastní úprava*

### 2.4.1 Předmět daně

Předmětem daně dle § 2 ZDPH je dodání zboží nebo převod nemovitostí, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu Evropského společenství (dále jen „ES“) a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Plnění jsou předmětem daně za předpokladu, že nejsou od této daně osvobozeny. Tato plnění jsou považována za předmět daně jen za předpokladu, že jsou splněny současně čtyři podmínky, z kterých plyne, že plnění jsou uskutečňována: za úplatu, OPD, v rámci uskutečňování ekonomické činností a zároveň s místem plnění v tuzemsku.

Pro správné stanovení, zda se jedná o plnění, které je předmětem daně, je určení místa plnění. Jestliže je místo plnění pro účely tohoto zákona mimo tuzemsko, není takové plnění předmětem daně v ČR. Místo plnění zákon definuje v § 7 až § 12 ZDPH.

V § 2 odst. 2 ZDPH je plnění vymezeno taky negativně – plnění, která nejsou předmětem daně. Předmětem daně není pořízení zboží z jiného členského státu, a to ve dvou případech:

- a) pokud je dodání takového zboží v tuzemsku osvobozeno od daně podle § 68 odst. 1 až 9 ZDPH.
- b) v případě, že je pořízení zboží uskutečněno osobou osvobozenou od uplatňování daně podle § 6 ZDPH, tedy neplátcem, nebo právnickou osobu, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, která není plátcem daně ani OID. Nejedná se o pořízení zboží podle § 2 odst. 2 písm. a) ZDPH a celková hodnota pořízeného zboží bez daně nepřekročila v běžném kalendářním roce, ani v předcházejícím roce částku 326 000 Kč.

## 2.4.2 Osvobozené plnění

Pojmově je nezbytné rozlišovat plnění, které nejsou předmětem daně a plnění zákonem od daně osvobozená. Z výše uvedeného Obr. 2. 2 vyplývá, že osvobozená plnění jsou sice předmětem daně, ovšem nejedná se o plnění zdanitelné, subjekt je tedy od povinnosti daň vyměřit a odvést osvobozen.

Osvobozená plnění zákon dělí na osvobozená plnění s nárokem na odpočet a bez nároku na odpočet, přesné vymezení je uvedeno v § 51 a § 63 ZDPH.

### 2.4.2.1 Bez nároku na odpočet daně

Plnění je osvobozeno od daně na výstupu, myslí se tím daň, kterou není plátce povinen přiznat za plnění uskutečněná ve prospěch jiných osob. Na druhé straně nemá nárok na odpočet daně u plnění, která jsou takto osvobozena.

Mezi tato plnění řadíme poštovní služby, zdravotnické služby a zboží, finanční činnost, pojišťovací činnosti, aj. dle § 51 ZDPH.

### 2.4.2.2 S nárokem na odpočet

ZDPH také přesně definuje plnění s nárokem na odpočet, a to v § 63, kde mimo jiné patří dodání a pořízení zboží do jiného členského státu, vývoz zboží, poskytnutí služby do 3Z atd.

Daňový subjekt má nárok na odpočet u plnění, které slouží k uskutečnění vlastní ekonomické činnosti. Za této podmínky uplatní nárok v plné výši. Ovšem pokud nastane situace, kdy vykonává i jinou činnost, má dle zákona povinnost v příslušné výši nárok na odpočet krátit.

## 2.5 Základ daně

Ustanovení § 36 odst. 1 ZDPH definuje základ daně takto: „*Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, vyjma daně za toto zdanitelné plnění.*“

V případě, že dojde k přijetí platby před uskutečněním zdanitelného plnění, je částka přijaté úplaty snížena o daň.

Základ daně zahrnuje: jiné daně, cla, dávky nebo poplatky, spotřební daně a ekologické daně, dotace k ceně, při poskytnutí služby i dodání materiálu, při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby nebo opravou, včetně zabudovaného nebo zamontovaného materiálu, strojů aj.<sup>1</sup> a vedlejší výdaje. Mezi vedlejší výdaje dle § 36 odst. 4 ZDPH řadíme např. náklady na balení, přepravu, pojištění a provize, tedy výdaje s pořízením související.

## 2.6 Sazba daně

V ČR se uplatňuje DPH od roku 1993, kdy nahradila tzv. daň z obratu. Daň se vyměřuje ve všech zemích EU, neexistuje např. v USA. Každá země má jiné sazby daně, některé daně sníženou sazbu ani nemají, jako je např. Dánsko. Pro zajímavost jsem porovnávala sazby daně ve vybraných zemích: Česká republika, Dánsko, Malta, Německo, Rakousko, Slovensko a Švédsko, které jsou uvedeny v Tab. 2.1. V ČR rozlišujeme základní sazbu daně, která činí 20% a sníženou sazbu daně – 10%. Zda zboží či služba podléhá snížené nebo základní sazbě daně zjistíme v Příloze č. 1 a 2 ZDPH. Výše sazeb se v historii několikrát měnily, pro lepší orientaci je historie vývoje české sazby daně uvedena v Grafu 2. 1.

U zdanitelných plnění a přijatých úplat se uplatní sazba daně platná ke dni vzniku povinnosti přiznat daň (§ 47 odst. 2 ZDPH). V praxi běžným příkladem jsou např. leasingové splátky, ty podléhají zdanění. Leasingové smlouvy se uzavírají na více let, zde se může stát, že dojde v průběhu plnění dle smlouvy k legislativní změně, kdy se např. zvýší DPH z 19% na 20% (tato situace nastala v ČR k 1. 1. 2010). Při těchto změnách je nutné zohlednit přechodná ustanovení, která uvádí, že u smluv uzavřených do konce roku 2008 zůstává sazba daně platná k 31. 12. 2008, tedy 19%. Přechodná ustanovení ovšem nezmiňují tuto změnu u smluv uzavřených k 31. 12. 2009, proto se sazba daně uplatní dle legislativy k 1. 1. 2010, tj. 20%, kde leasingové společnosti vystaví nové splátkové kalendáře.

---

<sup>1</sup> § 36 odst. 3 písm. g) ZDPH

V případě opravy základu a výše daně se uplatní sazba platná ke dni uskutečnění původního zdanitelného plnění dle § 42 odst. 5 ZDPH.

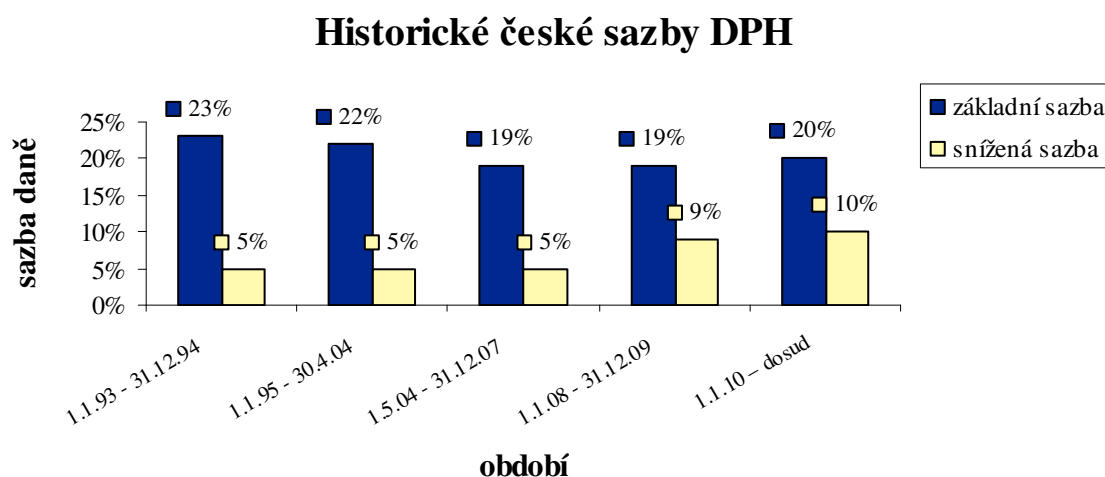
Evropská unie vymezuje zboží a služby, které mohou, ale nemusí, být předmětem snížené sazby daně z přidané hodnoty. Zároveň stanovuje minimální výši základní sazby DPH (15 %) a minimální výši snížené sazby DPH (5 %) dle článku 7 Směrnice rady 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty.

**Tab. 2. 1 Sazby DPH ve vybraných zemích dle stavu k 1. 1. 2010**

Stát	Základní sazba	Snížená sazba
Česká republika	20%	10%
Dánsko	25%	-
Malta	15%	5%
Německo	19%	7%
Rakousko	20%	10%
Slovensko	19%	10%
Švédsko	25%	12%

*Zdroj: <http://czso.cz>, dne 5. 9. 2010 + vlastní úprava*

**Graf 2. 1 Historické české sazby DPH**



*Zdroj: <http://cds.mfcr.cz>, dne 15. 10. 2010 + vlastní úprava*

## 2.7 Výpočet daně

Výpočet daně závisí na tom, jestli je výše zdanitelného plnění stanovena bez daně nebo je daň již v ceně zahrnuta, tedy včetně daně. Na základě tohoto poznatku rozlišujeme dvě metody výpočtu: tzv. metoda shora, která se použije za předpokladu, že máme k dispozici cenu s DPH (§ 37 odst. 2 ZDPH) a metoda zdola (§ 37 odst. 1 ZDPH), využití této metody se uplatní při znalosti ceny bez DPH.

### *Metoda zdola*

$\text{Daň} = \text{Cena bez daně} \cdot \text{koeficient}$

$\text{Koeficient} = \text{sazba daně} / 100$

Koeficient pro sazbu 20% = 0,20

Koeficient pro sazbu 10% = 0,10

### *Metoda shora*

$\text{Daň} = \text{Cena včetně daně} \cdot \text{koeficient}$

$\text{Koeficient} = \text{sazba daně} / (100 + \text{sazba daně})$

Vypočtený koeficient se zaokrouhlí na čtyři desetinná místa

Koeficient pro sazbu 20% = 0,1667 (19% = 0,1597)

Koeficient pro sazbu 10% = 0,0909 (9% = 0,0826)

Plátcí při výpočtu daně metodou shora mohou chybovat. Příčinou je právě zaokrouhlení koeficientu při výpočtu z ceny včetně daně. Koeficient pro 20 %, který vypočteme na kalkulačce má hodnotu 0,1666666666666667 (tj. 20/120), zaokrouhlený podle zákona = 0.1667. Např. jestliže máme cenu včetně DPH 120 000Kč, dle „kalkulačky“ je výše daně 20 000Kč, dle zákona daň vyjde 20.004 Kč. Takovýmto chybným výpočtem by došlo k daňovému nedoplatku a to ve výši 4Kč.

## 2.8 Zaokrouhlení daně

Daň se zaokrouhlí buď na nejbližší měnovou jednotku v oběhu (tj. od 1. 1. 2009 na celé Kč) nebo na haléře.

## 2.9 Daň z přidané hodnoty z účetního pohledu

Podnikatelé účtují DPH na účtu 343 – Daň z přidané hodnoty. Vymezení toho účtu je uvedeno v ČÚS č. 017 - Zúčtovací vztahy. Obr. 2.3 zachycuje samotný účet 343 blíže. Pro lepší přehled může účetní jednotka rozdělit účet 343 v analytické evidenci podle toho, zda se jedná o základní či sníženou sazeb DPH, např. takto:

343010 – DPH 10%

343020 – DPH 20%

**Obr. 2. 3 Daň z přidané hodnoty – účet 343**

MD	343 - Daň z přidané hodnoty	D
(na vrub)		(ve prospěch)
NÁROK NA ODPOČET (4 000 Kč)		DAŇOVÁ POVINNOST (6 000 Kč)
souvztažné účty: 321, 325, 379 aj.		souvztažné účty: 311, 315, 378 aj.
placení daně finančnímu orgánu		vrácení daně finančním orgánem
DAŇ NA VSTUPU		DAŇ NA VÝSTUPU
NADMĚRNÝ ODPOČET		VLASTNÍ DAŇOVÁ POVINNOST (2 000 Kč)

*Na vrub účtu plátce účtuje na základě daňových dokladů*

Nárok na odpočet, a to souvztažně s účty:

321 – Dodavatelé

325 – Ostatní závazky

379 – Jiné závazky

471 – Dlouhodobé závazky k podnikům ve skupině

474 – Závazky z pronájmu

479 – Ostatní dlouhodobé závazky.



Dále také placení daně finančnímu orgánu, za předpokladu, že strana MD účtu 343 má nižší hodnotu, než strana DAL, souvztažným účtem je:

211 – Pokladna

221 – Bankovní účty.

Na vrub účtu se také načte hodnota předpisu DPH při dovozu, protiúčetem je účet 379.

Může také nastat situace, že plátce bude nakupovat v hotovosti, proto i zde se u některých plnění přihlédně k DPH, kde logicky souvztažným účtem je právě účet 211.

V praxi dochází také často k opravě základu daně, kdy se vystaví buď daňový vrubopis (MD + 343) či daňový dobropis (MD -343). Nutno zdůraznit, že tyto daňové dobropisy a vrubopisy jsou novelou ZDPH k 1. 4. 2011 zrušeny, využívá se tzv. opravný daňový doklad dle § 45 ZDPH.

Na konci účetního období, kdy se uzavírají účty, se provede převod pasivního zůstatku účtu, souvztažně s účtem 702.

*Ve prospěch účtu se účtuje na základě daňových dokladů*

Daňová povinnost, a protiúčetem jsou účty:

311 – Odběratelé

315 – Ostatní pohledávky

378 – Jiné pohledávky

V případě, že vznikne nadměrný odpočet, který finanční orgán vrací bankovním převodem, z toho vyplývá, že se příjem na bankovní účet zaúčtuje na účtu 221. Tato situace nastane v případě, že strana DAL účtu 343 je nižší než strana MD. Daňový subjekt se ovšem může rozhodnout, že chce, aby byl nadměrný odpočet započten s nedoplatky na jiných daních. Na vrub účtu účtujeme podle toho, o jakou daň se jedná, tedy v případě daně z příjmů – 341- Daň z příjmů, daň ze závislé činnosti – 342 – Ostatní přímé daně nebo např. daň silniční – 345 – ostatní daně a poplatky aj.

Další situace, kdy se bude DPH takto účtovat je v případě doměrku na DPH, a to souvztažně s účtem 545.

Existují v praxi i další případy, které vzhledem k omezenému rozsahu práce nebudu dále analyzovat.

Účetní jednotka je povinna vést pohyby na účtu 343 takovým způsobem, aby byla schopna přesně vyčíslit daň, kterou musí odvést (daň na výstupu), daň, kterou si nárokuje (daň na vstupu) a souhrnně vyjádřit, jaká vazba k finančnímu orgánu vznikla, tedy stručně řečeno, zda vznikl nadměrný odpočet či vlastní daňová povinnost. Tyto pohyby se odrážejí v tzv. evidenci pro daňové účely dle § 100 ZDPH.

V daňovém přiznání se nejčastěji setkáme s výrazy: daň na vstupu, daň na výstupu, nadměrný odpočet a daňová povinnost. Jelikož tyto pojmy budu v následujícím textu používat, pro lepší přehled je níže vysvětlím.

Daň na vstupu = daň, kterou plátce daně v rámci své podnikatelské činnosti zaplatí jinému plátcovi v ceně přijatých zdanitelných plnění, anebo se jedná o daň vyměřenou při dovozu

Daň na výstupu = daň, kterou zaplatí někdo nám; přijímáme peníze za námi provedené služby nebo prodané zboží, jedná se o daň, kterou má povinnost plátce daně přiznat a odvést příslušnému správci daně, tedy finančnímu úřadu.

Nadměrný odpočet = daň na vstupu > daň na výstupu, finanční orgán nám daň vrátí

Daňová povinnost = daň na vstupu < daň na výstupu, jsme povinni daň zaplatit

## **2.10 Daňové přiznání**

Plátce daně je povinen podat daňové přiznání na vzoru tiskopisu platném v daném zdaňovacím období. Pro rok 2009 platil vzor č. 15, od 1. 1. 2010 byl tiskopis upraven a byl využíván vzor č. 16. K 1. 1. 2011 byl zpracován nový tiskopis vzor č. 17, který je přílohou diplomové práce. (Příloha č. 1)

## 2.11 Souhrnný příklad

V Obr. 2. 3 je stručně vyjádřena situace, kterou jsem popsala v předešlém textu, pro rychlejší pochopení jsem jej doplnila o částky. Proto považuji za vhodné i slovně popsat jednoduchý příklad, který shrnuje, co je výše uvedeno.

Paní Nováková je švadlena (plátce daně) a šije šaty svým zákaznicím na objednávku a vede účetnictví. Dne 14. 4. 2010 nakoupila od firmy TEXTIL, s.r.o. (plátce daně) látky, knoflíky a jiný materiál v celkové hodnotě 20 000Kč + 20% DPH ( $20\,000 \cdot 0,2 = 4\,000\text{Kč}$ ).

Paní Nováková z toho materiálu ušila jedny večerní šaty, které 29. 4. 2010 prodala své zákaznici paní Horákové (není plátce daně) za 30 000Kč + 20% DPH ( $30\,000 \cdot 0,2 = 6\,000\text{Kč}$ ), dále kromě materiálu, využívala elektrickou energii, platila nájemné, mzdy zaměstnanců aj.

Řešíme situaci u paní Novákové: Výše daně na výstupu, tedy její daňová povinnost činí 6 000Kč a daň na vstupu (nárok na odpočet) ve výši 4 000Kč.

Z toho vyplývá, že zůstatek na účtu 343 na straně Daň je vyšší než na MD, proto vzniká daňová povinnost ( $6\,000 - 4\,000 = 2\,000\text{Kč}$ ). V tomto případě částka 10 000Kč ( $30\,000 - 20\,000$ ) představuje přidanou hodnotu, z které se vypočte DPH ve výši 20%, tedy 2 000Kč.

Zde lze i prakticky vidět, co se myslí právě pojmem přidaná hodnota, a že právě z přidané hodnoty se daň vyměří. Na začátku kapitoly jsem také uvedla, že se jedná o nepřímou daň, jak tuto terminologii v praxi potvrdit? Jednoduše, musíme si položit otázku, kdo daň skutečně zaplatil. Zaplatí jí paní Horáková, jelikož je neplátce daně, šaty nebude dále prodávat a tedy si nárokovat daň na vstupu. Tedy, i když je to fakticky příjem nejdříve firmy TEXTIL, s.r.o., poté příjem paní Novákové, konečnou daň zaplatí až ten poslední spotřebitel – paní Horáková, která zaplatí celou cenu výrobku, včetně přidaných hodnot. Jelikož paní Nováková nakoupila materiál v dubnu a ve stejném měsíci šaty prodala, tak daňovou povinnost je povinna přiznat, jako měsíční plátce, za duben 2010 a zaplatit do 25. května 2010.

## 3 Postup při dovozu a vývozu zboží z pohledu DPH a celních předpisů

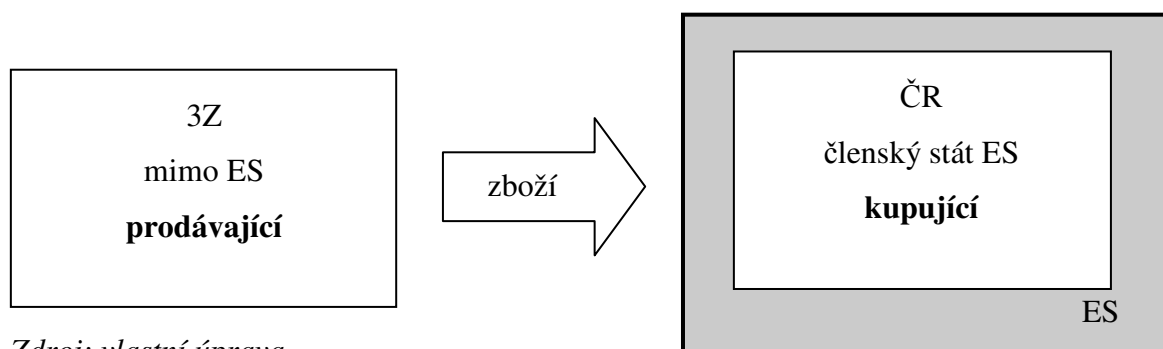
### 3.1 Pojmové vymezení dovozu a vývozu z pohledu DPH

#### 3.1.1 Dovoz zboží

Pro účely DPH v širším pojetí je chápán dovoz jako vstup zboží z třetích zemích (dále „3Z“) na území ES a to dle § 20 odst. 1 ZDPH. V případě, že plnění je v ČR, podléhá tento dovoz české DPH.

Ve většině případu díky geografickým, distribučním a cenovým podmínkám není možné zboží dopravit přímo ze zahraničí do místa určení. Může např. nastat situace, kdy zboží z USA je lodí dopraveno do některých z evropských přístavů (např. Francie), zde je přeloženo do kamionu a dopraveno do ČR. Zboží je v přístavu propuštěno do celního režimu vnější tranzit, v tomto režimu je dopraveno do ČR a zde je u některého z celních úřadů propuštěné např. do celního režimu volný oběh. Obr. 3. 1 vysvětluje operaci dovozu blíže.

**Obr. 3. 1 Dovoz zboží**



*Zdroj: vlastní úprava*

##### 3.1.1.1 Místo plnění

Ustanovení § 12 odst. 1 ZDPH definuje místo plnění při dovozu takto: „*Místem plnění při dovozu zboží je členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství.*“

Jelikož ČR nesousedí s žádným státem 3Z, nemůže dle definice § 12 odst. 1 ZDPH nastat situace, že místo plnění bude právě v ČR. Zboží je tedy přepraveno do ČR přes území jiných členských států. Ale i na tuto problematiku ZDPH myslí a odst. 2 téhož paragrafu říká: *„Pokud má však zboží při vstupu na území Evropského společenství postavení dočasně uskladněného zboží nebo je umístěno do svobodného pásma nebo do svobodného skladu, nebo je propuštěno do celního režimu uskladnění v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému, dočasné použití s úplným osvobozením od cla nebo vnější tranzit, je místem plnění při dovozu zboží členský stát, ve kterém se na toto zboží přestanou vztahovat příslušná celní opatření.“*

Pro lepší porozumění uvedme si tuto situaci na již zmíněném příkladu. Zboží, které je původní v USA a je následně propuštěno do tranzitního celního režimu, se dopraví pod celním dohledem k příslušnému celnímu úřadu určení v ČR. Teprve zde je propuštěno do celního režimu, jako je např. volný oběh a propuštěním získá toto zboží tzv. „statut“ ES. Místo plnění je přesunuto do ČR a dovoz je předmětem české DPH.

### **3.1.1.2 Osoba povinná k dani**

Povinnost přiznat a zaplatit daň má osoba, již je při dovozu toto zboží propuštěno do celního režimu, u kterého vznikla daňová povinnost. Takovým režimem chápeme i celní režim volný oběh. Za předpokladu, že je americké zboží propuštěno v ČR do celního režimu volný oběh, vzniká osobě, které dané zboží bylo do tohoto režimu propuštěné, povinnost přiznat a zaplatit daň. Za tuto osobu se považuje osoba podle článku 64 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství.

### **3.1.1.3 Okamžik vzniku daňové povinnosti**

Daňová povinnost při dovozu vzniká nikoliv jeho vstupem na území EU, ale až propuštěním do příslušného celního režimu, na základě čehož je osoba povinna daň přiznat a zaplatit.

Způsob úhrady vzniklé daňové povinnosti je závislý na několika faktorech. Jedním z nich je fakt, zda je osoba povinna odvést daň plátce či neplátce daně nebo zda došlo k propuštění zboží do daného celního režimu na základě písemného celního prohlášení, tzv. Jednotného správního dokladu (dále jen „JSD“) či nikoliv a v nakonec v jakém režimu je zboží propouštěno.

Dovozem zboží se většinou zabývají osoby, které jsou plátcí daně a ve fázi proclení využívají JSD, proto i v další studii budu věnovat pozornost jen těmto osobám. V případě, že je dovážené zboží propuštěno plátcí do celního režimu volný oběh, aktivní zušlechťovací styk v systému navrácení nebo dočasné použití s částečným osvobozením od dovozního cla, daňová povinnost vzniká dnem propuštění zboží do příslušného celního režimu a daň je plátce povinen sám uvést do daňového přiznání za období, ve kterém bylo zboží propuštěné do příslušného režimu.

#### **3.1.1.4 Účetnictví**

Při dovozu zboží se účtuje k datu uskutečnění účetního případu, tj. den uskutečnění dodávky. Nutno zdůraznit, že den, kdy faktura přijde, je okamžikem, který je rozhodný pro zjištění potřebného kurzu ČNB pro přepočítání cizí měny na Kč.

Den uskutečnění dodávky je chápán jako den předání zboží prvnímu dopravci, případně jiný den, který byl smluvně dohodnut v kupní smlouvě, bez ohledu, kdy bylo zboží v tuzemsku propuštěno do volného oběhu.

#### **3.1.1.5 Daňové povinnosti**

Daňovou povinnost plní sám dovozce, který je povinen daň při dovozu zboží vypočítat. Abychom mohli spočítat daň, musíme si v první řadě stanovit základ daně.<sup>2</sup> Základ daně je součet několika hodnot, který lépe přibližuje níže uvedeny vzorec.

ZD =

+ celní hodnota dováženého zboží dle kapitoly 3 celního kodexu

+ vyměřené clo

+ další poplatky splatné z důvodu dovozu zboží, pokud nejsou součástí celní hodnoty

+ vedlejší výdaje vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, popřípadě do dalšího místa určení na území ES, pokud je toto místo při uskutečnění zdanitelného plnění známo, pokud již nejsou zahrnuty do ZD jako součást celní hodnoty nebo výše uvedených poplatků

---

<sup>2</sup> § 38 ZDPH

+ spotřební daň u vybraných výrobků, kterou nejsou při dovozu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

Nutno zdůraznit fakt, že při zahrnutí vedlejších nákladů je nezbytné u nákladů na přepravu zboží přihlídnout i k dodacím podmínkám, tzn. zda náklady na přepravu jsou přímo součástí ceny zboží, nebo si přepravu zajišťuje kupující sám aj.

Samotnou daň u dováženého zboží poté plátce vypočte pomocí koeficientu, který se vypočítá jako podíl, kde v čitateli je číslo 20 (základní sazba) nebo 10 (snížená sazba).<sup>3</sup> Stručně řečeno, využívá se metoda zdola.

#### **3.1.1.6 Daňové přiznání**

Do daňového přiznání plátce daně částku uvádí za příslušné zdaňovací období do řádku 7 v případě zboží podléhající základní sazbě daně, u snížené sazby daně je to řádek 8.

#### **3.1.1.7 Nárok na odpočet daně**

Obečně nárok na odpočet daně upravuje § 72 odst. 1 ZDPH, který říká: „*Nárok na odpočet daně má plátce, pokud přijatá zdanitelná plnění použije pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nárok na uplatnění odpočtu daně vzniká dnem, ke kterému vznikla povinnost přiznat daň na výstupu.*“

Nárok na odpočet lze uplatnit nejdříve ve zdaňovacím období, kdy došlo k přiznání daně, tzn. okamžikem přiznání daně v daňovém přiznání dovozcem. Prokázání nároku na odpočet daně je evidencí pro účely DPH dle § 100 ZDPH. Současně je plátce povinen uchovat JSD, kde je vyznačené datum propuštění zboží do volného oběhu.

V daňovém přiznání se nárok uvede pro základní sazbu daně v řádku 43, pro sníženou sazbu daně se použije řádek 44. Plátce má nárok na odpočet v plné výši za předpokladu, že zboží bylo dovezeno za účelem jeho dalšího prodeje.

---

<sup>3</sup> § 38 odst. 4. ZDPH

### 3.1.1.8 Daňové doklady

Aby plátce daně mohl uplatnit nárok na odpočet, o kterém bylo zmíněno výše, musí tuto skutečnost dokázat daňovým dokladem. Mezi tyto doklady řadíme: písemné rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu, ve kterém vznikla daňová povinnost, daňovým dokladem je také jiné rozhodnutí o vyměření daně vydané celním orgánem, pokud je daň zaplacená. V neposlední řadě při vrácení zboží zpět odběrateli je dokladem rozhodnutí o vyměření dani vydané celním orgánem, pokud je daň zaplacená.<sup>4</sup>

Do daňového dokladu je plátce povinen doplnit základ daně a daň. V souladu s celními předpisy musí být na dokladu uveden přepočtená česká měna.

### 3.1.1.9 Přepočtená cizí měna

Způsob přepočtu cizí měny na české koruny vychází z ustanovení § 4 odst. 4 ZDPH, kdy se pro stanovení základu daně při dovozu podle § 38 ZDPH použije kurz stanovený podle celních předpisů.

Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství v článku 169 odst. 1 říká: „*Jsou-li skutečnosti, které slouží k určování celní hodnoty zboží, vyjádřeny v jiné měně než v měně členského státu, v níž se celní hodnota určuje, použije se při určování této hodnoty v měně daného členského státu směnný kurz zaznamenaný v předposlední středě kalendářního měsíce, který je řádně zveřejněn téhož nebo následujícího dne.*“ Tento kurz evidovaný v předposlední středě kalendářního měsíce se používá po celý následující kalendářní měsíc.

Blíže je přepočtení řešeno v závěru diplomové práce, kde je demonstrováno na konkrétním příkladu.

### 3.1.1.10 Dovoz zboží neplátcem

Za předpokladu, že zboží dováží pro svou podnikatelskou činnost osoba neregistrovaná k dani, tedy neplátce daně, není povinná podat daňové přiznání k DPH. To

---

<sup>4</sup> § 30 ZDPH



ovšem neznamená, že daň platit nemusí, učiní tak při ukončení tohoto režimu a to celním úřadem. Výše daně je stejná jako u plátce daně.

Jelikož se v další studii budu zabývat plátcí daně, nepovažuji za důležité tuto problematiku blíže rozvádět.

#### **3.1.1.11 Správce daně**

Prokáže-li plátce (dovozce) celnímu úřadu při dovozu zboží, že je plátcem DPH a celní prohlášení bude podávat na JSD, zaplatí celnímu úřadu vyměřené dovozní clo, ovšem DPH je povinen uvést v daňovém přiznání za příslušné období, ve kterém bylo zboží do příslušného celního režimu propuštěno, správcem daně je zde finanční úřad.

Za předpokladu vzniku daňové povinnosti při nezákonném dovozu zboží, které vymezuje § 23 odst. 1 písm. d) – h) ZDPH, je správcem daně celní orgán.

#### **3.1.1.12 Doměření daně na základě následné kontroly celního úřadu**

V rámci následné kontroly může celní úřad zjistit např., že plátce DPH dovezl zboží a propustil ho do celního režimu volný oběh, ovšem např. chybně spočítal celní hodnotu, nebo nepřihlásit všechno zboží celní kontrole a to způsobilo i špatný výpočet DPH z dováženého zboží. Uvedl tedy ve svém daňovém přiznání nižší částku DPH, než měl. V tomto případě daň vyměří celní úřad spolu s clem, i přes to, že daň byla primárně z titulu propuštění zboží do celního režimu volný oběh přiznána plátcem.

Daňovým dokladem je zde platební výměr, de facto rozhodnutí celního úřadu o vyměření daně, který je plátce povinen zaplatit do 10 dnů ode dne vzniku celního dluhu.

Nárok na odpočet má plátce za předpokladu zaplacení daně a to nejdříve za zdaňovací období, ve kterém byla daň dodatečně vyměřená. Tato skutečnost se v daňovém přiznání objeví v řádku 42 nebo 43 v závislosti na sazbě daně.

#### **3.1.1.13 Oprava výše daně při dovozu zboží samotným plátcem**

Pokud na chybu přijde sám plátce, musí provést opravu dle § 42 ZDPH, tj. v případě snížení ZD není povinen pro účely DPH opravu provést, v případě zvýšení ZD by tuto opravu provést měl.

Celní úřad při dovozu zboží, u kterého vznikla pochybnost o deklarované celní hodnotě deklarantem, vede řízení ve věci určení celní hodnoty. K tomu využívá instituty daně příslušnými články celního kodexu a jako procesní předpis používá daňový řád.

#### **3.1.1.14 Osvobození od daně při dovozu zboží**

Obecně osvobození při dovozu zboží je upraveno v § 71 ZDPH. Dle § 71 odst. 2 ZDPH je osvobozen dovoz zboží, za situace, kdy dodání tohoto zboží plátcem v tuzemsku je osvobozeno od daně bez nároku na odpočet daně, např. dodání lidské krve.

Osvobození od daně jde ruku v ruce s osvobozením od dovozního cla, za předpokladu, že toto osvobození od cla je přiznáno dle příslušných předpisů ES, tedy dle Nařízení Rady č. 1186/2009, o systému Společenství pro osvobození od cla (dále jen „Nařízení“), kde jsou vymezeny přesně jednotlivé druhy, na které se Nařízení vztahuje<sup>5</sup>.

Osvobození od daně se také týká dovozu zboží, při kterém vzniká daňová povinnost v tuzemsku, za předpokladu, že je zboží odesláno nebo přepraveno ze 3Z, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě dle § 71 odst. 8 ZDPH. Samozřejmě toto dodání zboží do jiného členského státu musí být osvobozeno od daně s nárokem na odpočet daně.<sup>6</sup>

Další specifické osvobození jsou kromě § 71 ZDPH uvedeny v § 71a až § 71f ZDPH. V daňovém přiznání se takovéto osvobození neuvádí, neboť k 1. 4. 2011 došlo totiž ke změně, na kterou upozorňuji níže v textu.

Jelikož k 1. 4. 2011 nabyla účinnost významná novela ZDPH, která se mimo jiné dotýká i osvobození pro dovoz zboží, považuji za zajímavé, upozornit na dvě zásadní ustanovení, která tato novela přinesla. Jelikož se ve studii této práce odkazuji na ustanovení zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty a tento zákon byl pozměněn zákonem č. 47/2011 Sb., upozorním tedy alespoň na nové ustanovení § 71 odst. 3 písm. a) a § 71 odst. 8 ZDPH, konkrétně na nové písmeno g). Tímto netvrdím, že u osvobození dovozní daně

---

<sup>5</sup> § 71 odst. 2 ZDPH

<sup>6</sup> § 64 ZDPH

dochází pouze k těmto změnám, ale při studiu této problematiky mi přišly tyto změny velmi zajímavé a proto považuji za přínosné na ně upozornit.

#### *3.1.1.14.1 Osvobození dle § 71 odst. 3 písm. a) ZDPH<sup>7</sup>*

Od DPH při dovozu zboží je nově osvobozeno pouze zboží, jehož úhrnná hodnota nepřesahuje 22 EUR. V ustanovení článku 23 Nařízení zůstává nadále v platnosti limit 150 EUR. Novinka nastává u zásilek, jejichž hodnota se pohybuje v rozmezí 22 až 150 EUR. Hodnotou se rozumí vlastní (úhrnná) hodnota zboží, tj. celkově fakturovaná cena za zásilku. Celní úřad je správcem DPH u osob, které nejsou plátcem daně a musí zajistit, aby byla ze zásilek v hodnotě mezi 22 až 150 EUR vyměřena a zaplacená DPH. Základem pro výpočet DPH jsou v souladu s ustanovením § 38 novely ZDPH mj. i vedlejší výdaje (např. dopravné), vzniklé do prvního místa určení v tuzemsku, pokud již nejsou zahrnuty do základu pro výpočet cla. Ustanovení článku 23 Nařízení se nevztahuje na alkoholické nápoje, parfémy, toaletní vody, tabáky a tabákové výrobky. Takovéto zboží Nařízení definuje jako zboží nepatrné hodnoty.

Nutno zdůraznit, že tento limit nabyl účinnost od 1. 4. 2011, zde není důležité datum objednávky zboží, ale datum, kdy je zboží předloženo k celnímu řízení, v tomto případě, by mohlo dojít k případným omylům.

#### *3.1.1.14.2 Osvobození dle § 71 odst. 8 ZDPH<sup>8</sup>*

Již výše zmíněná novela ZDPH vyčlení dosavadní § 71 odst. 8 a rozšíří § 71 o písmeno g) ZDPH, který upřesňuje podmínky osvobození od daně dovoz zboží, které je propuštěné do režimu volného oběhu.

Osvobození se týká dovozu zboží, které je propuštěno do volného oběhu, a to tehdy, kdy hovoříme o dodání zboží do jiného členského státu plátcem (osobě registrované k dani v JČS). Dalším předpokladem pro osvobození je fakt, že dovezené zboží je odesláno nebo přepraveno z tuzemska plátcem nebo pořizovatelem či zmocněnou třetí osobou, kromě dodání zboží osobě, pro kterou pořízení zboží v JČS není předmětem daně.

---

<sup>7</sup><http://www.celnisprava.cz>, dne 8. 4. 2011

<sup>8</sup><http://ccds.mfcr.cz>, dne 8. 4. 2011

Plátce daně je povinen v okamžiku, kdy je zboží propuštěno do volného oběhu, předložit příslušnému správci daně, tedy celnímu úřadu potřebné informace a podklady. Informace nezbytné pro osvobození jsou: daňové identifikační číslo plátce (dále jen „DIČ“) nebo DIČ svého daňového zástupce, DIČ osoby registrované k dani v JČS, které je zboží odesláno nebo přepraveno, které je uvedeno v písemném rozhodnutí celního orgánu o propuštění zboží do volného oběhu, dále DIČ, přidělené pro účely DPH v JČS, které je uvedeno v písemném rozhodnutí celního orgánu o propuštění zboží do volného oběhu. Pro ověření platnosti DIČ v JČS se využívá databáze VIES, která je umístěná na internetové adrese: [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/).

Plátce je dále povinen prokázat, že dané dovezené zboží je opravdu určeno k odeslání nebo přepravě do jiného členského státu. Takovýmto důkazním prostředkem může být např. objednávka, faktura, dodací list, přepravní doklady aj., které plátce předloží jako přílohu celního prohlášení (tj. JSD).

V celním prohlášení plátce uvede tuto transakci do kolonky „44 zvláštní záznamy“ své DIČ, DIČ osoby, která zboží v JČS pořizuje. Před své DIČ uvede kód „Y040“, před DIČ osoby, která zboží v JČS pořizuje zase „Y041“. Další upřesněním je uvedení kódu režimu 42 00 v odst. 37 celního prohlášení.

Do daňového přiznání se toto osvobození zohlední v novém řádku č. 32 „Dovoz zboží osvobozený podle § 71g“.

Pro lepší pochopení problematiky uvedu příklad. Společnost ABC, a.s., český plátce daně, uzavřela smlouvu se společností DEF, a.s., polský plátce daně, kde se obě strany dohodly na pravidelných dodávkách brazilské kávy. Společnost DEF, a.s. je osoba registrovaná k dani v Polsku. Společnost ABC, a.s. dovezla 10. července 2011 zboží. Pro prokázání osvobození společnost spolu s JSD předloží smlouvu, své DIČ a DIČ společnosti DEF, a.s.

Může nastat i situace, kdy společnost DEF, a.s. odmítne převzít zboží, tedy pominout důvody pro osvobození. Společnost ABC, a.s. je tedy povinna přiznat daň, a to ve zdaňovacím období, ve kterém bylo zboží do režimu volného oběhu propuštěno, v tomto modelovém příkladu by to byl právě červenec nebo třetí čtvrtletí 2011, záleží na tom, zda je měsíční či

kvartální plátce DPH. Nutno zdůraznit, že jestliže jsou porušeny podmínky pro osvobození dovozu zboží od daně, stává se správcem daně finanční úřad.

#### **3.1.1.15 Svobodný sklad nebo pásma**

Dovozem se také rozumí i umístění zboží před vývozem do svobodného skladu nebo pásma, které se nachází v tuzemsku. V případě, že toto zboží není z jakýchkoliv důvodů vyvezeno (např. z důvodu odstoupení od smlouvy) a musí být vráceno zpět do tuzemska, je právě toto vrácení považováno za dovoz z pohledu ZDPH. Ovšem z pohledu celních předpisů se o dovoz zboží nejedná.

Svobodná pásma a sklady jsou v podstatě celním územím EU, ovšem jsou od něj odděleny. Příkladem svobodného celního pásma je FREE ZÓNA v Mošnově, které je využívána zpravidla pro potřeby letiště a přepravy 3Z zboží nebo zboží ES v letecké cargo-dopravě.

Tím, že se zboží vrátí zpět do tuzemska, vzniká plátcí daňová povinnost dle § 23 ZDPH. Základ daně se posuzuje stejně jako při dovozu zboží z třetích zemí do tuzemska.

Zboží umístěné ve svobodném skladu nebo pásnu je nezbytné následně vyvést nebo propustit do některých z celních režimů. Dojde tedy k uskutečnění vývozu. Může nastat i situace, kdy se zboží nakonec nevyveze do 3Z, ale bude dodáno do jiného členského státu. Toto zboží tak není, považováno za zboží dovezené.

Umístěním do svobodného skladu nebo pásma a následný vývoz do 3Z plátcí nevznikne daňová povinnost, v daňovém přiznání umístění do svobodného skladu nebo pásma uvede jako vývoz zboží s osvobozením od daně.

O tom, jak se bude postupovat v účetnictví, rozhoduje skutečnost, zda byla dodávka uskutečněna či nikoliv. Za předpokladu, že dodávka nebude uskutečněna, v zásadě účetní jednotka až na proučtování zboží mezi analytickými účty obou skladů, účtovat nic nebude. Bude účtovat ovšem o DPH. Na druhé straně, pokud k dodávce dojde, zaúčtuje prodej zboží do výnosů. Případný dobropis, za předpokladu vrácení zboží, bude proučtován jako storno výnosů.

### **3.1.2 Vývoz zboží**

Z pohledu ZDPH se vývozem dle ustanovení § 66 odst. 1 ZDPH, rozumí výstup zboží z území ES, tedy dodání zboží z ES do 3Z. Uskutečnění vývozu může mít několik podob, jedná se zejména o situaci, kdy je zboží propuštěno do celního režimu vývozu, pasivního zušlechtovacího styku nebo vnějšího tranzitu, případně se jedná o propuštění do celně schváleného určený zpětný vývoz zboží z celního území ES a takovéto zboží opustilo území ES. Pro lepší přehlednost, jsem operaci vývozu vytvořila v Obr. 3. 2. Jelikož v dalším textu budu citované termíny používat, považuji za nezbytné je níže vysvětlit.

#### **3.1.2.1 Režim vývoz**

Režim vývoz bývá v praxi nejběžnější, jedná se o prodej zboží do 3Z, kde je zboží ponecháno.

#### **3.1.2.2 Pasivní zušlechtovací styk**

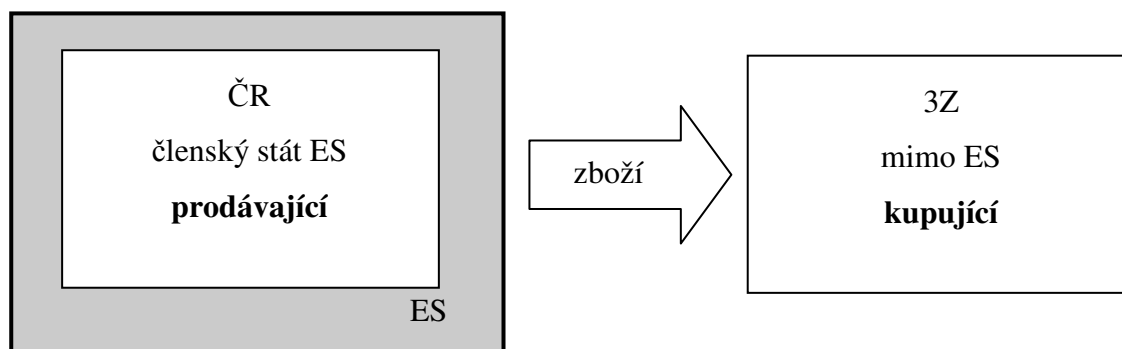
Pasivní zušlechtovací styk spočívá v tom, že tuzemská společnost vyveze zboží mimo ES, např. do Norska. V Norsku je zboží opracováno, zpracováno, upraveno a takto zušlechtěný výsledný produkt je pak zpět dovezen do EU, tedy do ČR. Tento režim umožňuje, aby české zboží bylo dočasně vyvezeno do zahraniční za účelem podrobení zpracovatelským operacím a aby zušlechtěné výrobky byly propuštěny do volného oběhu s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla. Povolení k propuštění zboží do režimu pasivního zušlechtovacího styku, udělují celní úřady. Provádí tak pouze na žádost osoby, která zařizuje provedení zpracovatelských operací. Zpětným dovozem se vyměří clo a DPH, ale pouze z hodnoty navýšení ceny v důsledku nákladů na zušlechtění. Jelikož se v praxi velmi často stává, že zboží není vráceno zpět, definuje se tato transakce jako vývoz a uvádí se do daňového přiznání. Důvodem nevrácení může být např. neopravitelnost zboží, či vysoké náklady na zušlechtění, které by mohly společnost výrazně poškodit, a kontrakt by byl ve finále ztrátový.

#### **3.1.2.3 Režim vnější tranzit**

V režimu vnější tranzit je zboží vyvezeno tehdy, kdy je dovezeno a je při dovozu propuštěno do celních režimů, ve kterých nevznikla daňová povinnost, a tyto režimy jsou ukončeny vývozem zboží. Při dovozu se nejedná o zboží ES, a proto nemůže být vyvezeno

v režimu vývozu, ale právě v režimu vnějšího tranzitu. Příkladem může být propuštění zboží do režimu tranzitu po uskladnění v celním skladu.

### Obr. 3. 2 Vývoz zboží mimo ES



*Zdroj: vlastní úprava*

#### 3.1.2.4 Místo plnění

Vývoz zboží je chápán jako dodání zboží, které je spojené event. s dopravou či odesláním. Tzn., že se jedná o zdanitelné plnění s místem plnění tam, kde se přeprava či odeslání začíná uskutečňovat. Předmětem české DPH je tedy vývoz zboží, u kterého doprava či odeslání byla zahájena v ČR.

Nezbytné je ovšem zkoumat otázku osvobození od daně. Tedy např. jestliže český plátce dodává zboží slovenskému plátci, který je dále prodá ruskému plátci. Český plátce otázku osvobození řešit nemusí, zkoumat by to ovšem měl slovenský plátce, to ale neznamená, že český plátce tuto transakci nezohlední ve svém daňovém přiznání, učiní tak. Zákon také upravuje možnost, že se za vývoz posuzuje i výstup zboží z území EU, tzn. vývozem je chápán i výstup zboží, které bylo propuštěno do režimu vývoz v jiném členském státě (např. Slovensko) než je právě tuzemsko, tedy ČR, a je přes tuzemsko přepravováno v režimu tranzit na Slovensko, z kterého zboží vystoupí do 3Z. Prokázání této skutečnosti je velmi důležité i proto, že přeprava, která je přímo vázána na vývoz je rovněž osvobozena, a to dle § 69 ZDPH.

#### 3.1.2.5 Osoba povinná k dani

Pokud by byly splněny veškeré podmínky týkající se osvobození vývozu zboží od DPH, daň se samozřejmě neodvádí. Ovšem za předpokladu, že by tyto podmínky,

z jakýchkoliv důvodů nebyly splněny, má toto plnění charakter standardního plnění a dodavatel by byl povinen daň zaplatit, za předpokladu, že se jedná o plátce registrovaného k dani.

Aby bylo plnění osvobozeno od daně při vývozu zboží, musí být splněny podmínky pro toto osvobození. „*Základní podmínkou pro uplatnění osvobození od daně je propuštění zboží do režimu vývozu a fyzicky transport daného zboží na území mimo Evropské společenství a schopnost tento vývoz prokázat.*“<sup>9</sup> Tato podmínka není jediná, § 66 odst. 2 ZDPH upravuje další podmínky pro uznání osvobození. Zboží musí být přepraveno prodávajícím, kupujícím nebo jimi zmocněnými osobami. O osvobození hovoříme za předpokladu, že je přeprava uskutečňována kupujícím, který nemá v tuzemsku sídlo, místo podnikání, provozovnu ani místo pobytu. Kupující si dopravu obstará buď sám, svými dopravními prostředky, nebo si uzavře kontrakt s jinou společností, která za něj tuto dopravu provede. Pokud by kupující tuto dopravu zajišťoval a měl sídlo v tuzemsku, nebylo by plnění chápáno jako vývoz. V tomto případě, by došlo v první řadě k prodeji zboží v tuzemsku, tedy ke zdanitelnému plnění. Zboží by před vývozem bylo již ve vlastnictví osoby ze 3Z, ovšem dle celních předpisů by musela být deklarantem tuzemská osoba, která je oprávněna se zbožím nakládat. O této problematice budu hovořit blíže v další kapitole, kde se zabývám celními předpisy. Nicméně původní vlastník (tuzemská osoba) tento vývoz neuvede v daňovém přiznání, i přesto, že k vývozu došlo, ale dříve bylo provedeno právě dodání zboží, které má charakter zdanitelného plnění.

Pro lepší porozumění uvedu opět příklad. Společnost ABC, a.s. (dále jen „prodávající“), plátce daně, prodá zboží společnosti DEF, a.s. (dále jen „kupující“), která je švýcarský plátce daně, nutno podotknout, že společnost nemá na území ČR sídlo, provozovnu ani jiné zařízení dle § 66 odst. 2 písm. b) ZDPH. Kupující ovšem nemá vhodný dopravní prostředek, aby mohl bezpečně zboží přemístit, tak uzavře smlouvu o dopravě zboží se společností IJK, a.s., jedná se o švýcarskou dopravní společnost. Zboží tedy dopraví švýcarský dopravce. Je víc než zřejmé, že byly splněny podmínky pro osvobození dle § 66 ZDPH, jelikož je zboží vyvezeno do 3Z. Pokud by kupující byla slovenská společnost, která

---

<sup>9</sup> BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. vyd. Praha: Bova Polygon, 2009. 348 s. ISBN 978-80-7273-158-9, str. 157



by žádala o dopravu zboží do Švýcarska, dopravu by ji zajišťovala např. česká společnost, i v tomto případě by nebyla porušena podmínka osvobození, došlo by totiž k výstupu do 3Z a dopravu by zajišťoval prodávající. Ráda bych upozornila na jeden důležitý fakt, osvobození by bylo přiznáno i za předpokladu, že by švýcarská osoba byla osoba neregistrovaná k dani. Tato skutečnost totiž nemá na osvobození žádný vliv.

#### **3.1.2.6 Okamžik vzniku daňové povinnosti a daňová povinnost**

Za předpokladu, že budou splněny podmínky pro osvobození vývozu zboží od daně, daňová povinnost nevznikne. Ovšem i toho plnění musí plátce daně uplatnit v daňovém přiznání, a to ve zdaňovacím období, kdy dojde k výstupu zboží z ES.

#### **3.1.2.7 Účetnictví**

Pro zjištění okamžiku uskutečnění účetního případu není důležité, kdy dojde ke změně prodávaného zboží, ale kdy dojde ke splnění dodávky. V tomto okamžiku jsou obě strany povinny účtovat o prodeji či nákupu bez vlivu na to, zda vzniká či nikoliv povinnost přiznat DPH.

#### **3.1.2.8 Daňové přiznání**

Do daňového přiznání plátce daně částku uvádí za příslušné zdaňovací období do řádku 22.

#### **3.1.2.9 Daňové doklady<sup>10</sup>**

Aby mohl plátce vykázat vývoz do daňového přiznání a tím uplatnit osvobození od daně, nestačí splnění podmínek, které jsem zmínila výše v textu, další podmínkou je i nárok na osvobození prokázat. Dokazování provede pomocí daňového dokladu. V současné době je vývoz uskutečňován jen elektronicky, kdy v databázi vývozu potvrzuje celní úřad výstup zboží z ES, když rozhodl o propuštění zboží do režimů. Mezi daňové doklady, které se vydávají při vývozu zboží, řadíme písemné rozhodnutí celního orgánu o vývozu zboží do 3Z, kterým je celním orgánem potvrzen výstup zboží z území ES (tzv. Jednotný správní doklad) či písemné rozhodnutí celního orgánu o umístění zboží do svobodného pásma nebo svobodného skladu v tuzemsku. Dalším dokladem je vývozní doprovodný doklad, který je předán přepravci a místo JSD doprovází zásilku.

---

<sup>10</sup> § 30 odst. 4 ZDPH

Pokud by ovšem nastala situace, že by nebyly dostatečné informace o výstupu zboží mimo ES, může plátce prokázat výstup zboží do 3Z jinými důkazními prostředky. Žádný zákon ovšem nespecifikuje, o jaké jiné důkazní prostředky se jedná. Můžeme tedy jen předpokládat, že takovýmto dokladem může být např. potvrzení o převzetí zboží kupujícím či kopie bankovního účtu, kde bude zřejmé, že kupující zaslal platbu za koupené zboží. Ovšem skutečnost předložení jiného důkazního prostředku neznamena, že již nebude doložen daňový doklad. Daňový doklad se vystaví, je na něm uvedeno, že celní úřad rozhodl o propuštění zboží mimo ES. Jiný důkazní prostředek slouží pouze jako doplnění skutečností, že zboží vystoupilo z ES do 3Z, tak aby si plátce mohl uplatnit osvobození od DPH.

#### **3.1.2.10 Přepočet cizí měny**

Pro přepočet cizí měny na české koruny u vývozu zboží se použije kurz devizového trhu vyhlášený Českou národní bankou a to ke dni vzniku povinnosti přiznat osvobození daně.<sup>11</sup>

#### **3.1.2.11 Svobodný sklad nebo pásma**

Za vývoz zboží ZDPH považuje i vývoz do svobodných skladů nebo pásem.<sup>12</sup> Z pohledu ZDPH zboží, které je takto uskladněné ve svobodném skladu či pásnu má stejný charakter jako zboží vyvezené. Nárok na osvobození od daně lze uplatnit za předpokladu, že umístění bylo písemně potvrzené celním orgánem. Umístěním do svobodného skladu nebo pásma je plátce pořad vlastníkem zboží, k přechodu vlastnických práv dochází až prodejem zboží.

Zboží může být ovšem prodáno za vyšší, ale i za nižší cenu. Tato změna může být zapříčiněna z nejrůznějších důvodů, např. může dojít k velkému poklesu ceny daného druhu zboží na celosvětovém trhu, dojde tedy ke snížení ceny. ZDPH nestanovuje nutné úpravy v daňovém přiznání. Zde můžeme přihlídnout k ustanovení § 93 ZDPH, který říká, že se postupuje podle celních předpisů, ovšem pokud ZDPH nestanoví jinak. Dle celních předpisů je zohledněna cena, která se vztahuje k okamžiku rozhodnutí o propuštění zboží mimo ES, tedy cena která je uvedena na celních deklaracích. Jedná se o cenu, na kterou se kupující

---

<sup>11</sup> § 4 odst. 4 ZDPH

<sup>12</sup> § 66 odst. 3 ZDPH

a prodávající v daném okamžik dohodli. Proto se následná změna již v daňovém přiznání nepromítne.

Pro lepší porozumění uvedu opět příklad. Společnost ABC, a.s., český plátce DPH, zboží uskladní do svobodného skladu. Za půl roku zboží prodá společnosti DEF, a.s. za vyšší cenu, než za kterou bylo vyvezeno, tedy např. o 100Kč vyšší. Plátce vystaví vrubopis, ovšem v daňovém přiznání zůstává původní hodnota zboží.

### **3.1.3 Služby přímo vázané na dovoz a vývoz**

Přeprava a služby, vážící se přímo na dovoz a vývoz zboží jsou osvobozeny od DPH s nárokem na odpočet dle ustanovení § 69 ZDPH. Podmínkou je, že dovozce zahrne tyto náklady do základu DPH při dovozu zboží dle § 38 ZDPH.

Mezi služby vázané na dovoz a vývoz zboží řadíme přepravu zboží, manipulaci se zbožím, tj. nakládka, překládka a vykládka a také služby celního deklaranta, které, aby byly osvobozeny od DPH, musí být poskytnuty v prvním místě určení v tuzemsku, ne v dalším místě v tuzemsku.

Ovšem aby mohlo být osvobození uplatněno, musí plátce předložit důkazní prostředky, jak to ukládá § 69 odst. 4 ZDPH: *„Osvobození od daně při uskutečňování přepravy při dovozu a vývozu zboží je plátce, který přepravu při dovozu a vývozu zboží uskutečňuje, povinen doložit správci daně přepravním dokladem potvrzeným pohraničním celním úřadem členského státu, který je vstupním státem při dovozu zboží nebo výstupním státem při vývozu zboží, popřípadě jinými důkazními prostředky. Přepravním dokladem se rozumí doklad, který je používán pro dopravní prostředek, jímž je přeprava zboží při dovozu a vývozu uskutečňována“.*

## **3.2 Pojmové vymezení dovozu a vývozu z pohledu celního řízení**

Jelikož s dovozem a vývozem úzce souvisí i celní problematika, rozhodla jsme se v závěru třetí části, se tímto okruhem zabývat blíže. Pro lepší pochopení principu dovozu a vývozu je dle mého názoru nezbytné znát i význam, principy a funkci cla a celního řízení.

### **3.2.1 Právní úprava**

V oblasti celnictví základní legislativní normou je zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, v platném znění (dále jen „Celní zákon“) dále také zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě ČR a další právní předpisy s tím související. Nutno zdůraznit i Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen „celní kodex“), Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987, o sazební a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění a jiné další nařízení s tím související. Kromě zákonů a nařízení, je celní problematika upravena i vyhláškami, z nichž bych jmenovitě uvedla jen vyhlášku č. 199/2004 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona a vyhlášku č. 200/2004 Sb., o statistice vyváženého a dováženého zboží a způsobu sdělování údajů o obchodu mezi ČR a ostatními členskými státy ES.

### **3.2.2 Clo**

Jedná se o poplatek, který se vybírá při přechodu zboží přes hranice státu, navyšuje tedy hodnotu zboží a výrazně ovlivňuje konkurenceschopnost. Dříve bylo clo vybíráno v okamžiku, kdy došlo k přechodu zboží přes geografické body, jakým byly např. průsmyky či brody, dnes je tomu právě přes celní hranice. Clo je také jeden z významných příjmů do státního rozpočtu.

Má plnit tzv. ochranářskou funkci. Jelikož tím, že je clo vyměřeno a inkasováno, dochází tak automaticky k navýšení hodnoty dováženého zboží na tuzemský trh, a tím takovéto dovezené a dražší zboží má nevýhodu vůči tuzemskému zboží. Jednoduše řečeno, chrání tak tuzemské zboží před konkurencí a dumpingovými cenami zboží, kdy dovozce by dovážel zboží za ceny nižší, než jsou v tuzemsku výrobní náklady.

Pro zajímavost bych uvedla ještě jednu z mnoha funkcí cla, a to ekologickou. Dochází totiž k tomu, že na některé druhy zboží jsou uvaleny mnohem vyšší celní sazby, a to z toho

důvodu, že se stát chce chránit proti nežádoucím dopadům, které dané suroviny vyvolají, na životní prostředí či samotném životu obyvatelstva. Příkladem takového zboží je zavedená ochrana bránící dovozu např. bílé techniky obsahující freonový plyn nebo zavedení antidumpingového cla na dovoz autobaterií.

### **3.2.3 Deklarant**

Fyzická nebo právnická osoba, jež dopravuje zboží přes státní hranice, která je povinna přihlásit a předložit dovážené zboží spolu s příslušnými doklady celnímu úřadu. Jedná se o osobu, která činí celní prohlášení, podle kterého navrhuje celní režim, do něhož má být zboží celním úřadem propuštěno, případně navrhuje celní režim ukončit.

V této věci jej může zastupovat přímý či nepřímý zástupce. Přímým zástupcem se myslí fyzická či právnická osoba, která jedná jménem a ve prospěch zastupované osoby, tedy deklaranta. Nepřímý zástupce jedná svým vlastním jménem ve prospěch deklaranta, zastupuje jej tedy nepřímo.

### **3.2.4 Celní orgány**

Mezi celní orgány řadíme Ministerstvo financí - Generální ředitelství cel, které je nejvyšší orgánem celní správy, dále Celní ředitelství a Celní úřady. Celních ředitelství je 8 a to ve městech: Brno, Hradec Králové, Ostrava, Praha, Ústí nad Labem, České Budějovice, Olomouc a Plzeň. Celních úřadů je 54, nejvíce je jich v rámci místní působnosti Celního ředitelství v Praze – 11, nejméně v Českých Budějovicích – 5. Deklarant či jeho zástupce je povinen podat celní prohlášení na propuštění zboží u kteréhokoliv vnitrostátního celního úřadu, zde nezáleží na adrese příjemce nebo odesílatele zboží.

### **3.2.5 Celní unie**

Celní unie je chápána jako integrační seskupení států, tvořící jednotné celní území, kde jsou odstraněna cla, je zaveden společný celní sazebník vůči nečlenským zemím. Celní území je celý stát, vodstvo i vzduch.

### **3.2.6 Svobodné celní pásmo**

Vyhlašuje vláda ČR a na tomto území zboží nepodléhá celní kontrole ani clu, slouží k uskladnění zboží, k aktivnímu přepracování zboží.

### 3.2.7 Celní sazby a celní sazebník

Celní sazebník je chápán jako předpis, který je vydaný Nařízením Rady (EHS) v závislosti na aktuálních zájmech a potřebách unie. Celní sazebník ES se nazývá TARIC, obsahuje nomenklaturu zboží, celní sazby aj. Nomenklatura je 10 - místné číselné označení zboží, tedy kódu TARIC. Celní sazebníky mohou mít pro jednu položku zboží více sazeb, tzv. sloupců, jeden z nich je vyznačen sazbami všeobecnými, další pak smluvními a even. ještě preferenčními. TARIC je v současné době vydáván výhradně v elektronické podobě a lze ho nalézt na adrese [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/taric/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/).

Všeobecné celní sazby slouží v případech, kdy obchod se zemí vývozce není smluvně upraven. Jedná se o sazbu nejvyšší, za to v praxi nejméně používanou. Využije se např. za předpokladu, že není znám původ zboží, nebo jej deklarant není schopen doložit.

Dříve než vysvětlím, co jsou to sazby smluvní, je nezbytné zmínit úmluvu GATT, což je Všeobecná dohoda na clech a obchodu. *Snaha o omezování negativního vlivu technických překážek na rozvoj mezinárodního obchodu vedla k přijetí Dohody o technických překážkách obchodu v rámci GATT v roce 1979. V souvislosti se vznikem WTO byla dohoda v roce 1995 revidována:*<sup>13</sup> WTO je zkratka pro Světovou obchodní organizaci. Cílem GATT bylo postupné omezování a odstraňování obchodních bariér. Smluvní sazba je tedy využívána mezi signatáři této dohody. Tyto sazby se v současnosti využívají na dovoz např. z USA, Kanady Austrálie či Japonska.

Preferenční sazby se uplatňují mezi dvěma nebo více zeměmi, které se mezi sebou umluvily, že v určitém časovém horizontu budou odstraňovat či zcela odstraní clo a to ve smyslu Nařízení Rady (EHS). Místo smluvní sazby se dohodne ještě menší sazba cla a toto se používá k proclívání.

Způsob stanovení celní sazby je dle fyzických jednotek dováženého zboží (např. kilogramy), zde hovoříme o tzv. clu specifickém. V praxi ovšem běžnější je vyčíslení dle celní hodnoty (z lat. ad valorem), označována jako cla valorická.

---

<sup>13</sup> ČERNOHLÁVKOVÁ, E.; MACHKOVÁ, H. *Mezinárodní obchodní operace*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 195 s. ISBN 80-86009-20-3., str. 13

### **3.2.8 Celní dluh**

Celním dluhem označujeme částku, která je chápána jako povinnost určité osoby zaplatit dovozní či vývozní clo celnímu orgánu. Dlužníkem je vždy celní deklarant, u nepřímého zastoupení je to jak deklarant, tak zástupce, oba tedy odpovídají za dluh a to společně a nerozdílně. Aby mohlo být zboží do některého z celních režimů propuštěno, musí být celní dluh zajištěn, toto zajištění odpovídá hodnotě celního dluhu. Celní kodex přesně vymezuje vznik, vybírání a zánik zajištění takového dluhu. Kromě cla mohou být součástí celního dluhu i další poplatky, které je osoba dle platných právních předpisů povinna uhradit, jako je např. DPH, spotřební daň aj.

### **3.2.9 Celní dohled a kontrola**

Dohledem se rozumí veškerá opatření, která jsou nezbytná pro dodržování celního zákona. Kontrola se rozumí ověřování dokladů a automobilů.

### **3.2.10 Celní režimy**

Článek č. 4 Celního kodexu uvádí, co se rozumí celním režimem:

- propuštění do volného oběhu,
- tranzit,
- uskladňování v celním skladu,
- aktivní zušlechťovací styk,
- přepracování pod celním dohledem,
- dočasné použití,
- pasivní zušlechťovací styk,
- vývoz

Celní režimy lze rozdělit na dvě skupiny tzv. režimy s podmíněným osvobozením od cla, kde nejsou clo, daně a jiné poplatky vyměřeny ani vybírány vůbec, nevznikne tak celní dluh. Mezi tyto režimy řadíme tranzit, uskladňování v celním skladu, aktivní zušlechťovací styk, přepracování pod celním dohledem a dočasné použití. U ostatních tří režimů jsou clo, daně včetně ostatních poplatků vybírány. Takovéto režimy bývají označovány jako režimy s ekonomickým účinkem.

U volného oběhu se jedná o klasický prodej, kdy se vybere clo a daň a po propuštění tohoto zboží do volného oběhu je zahraniční zboží považováno za české zboží.

Tranzitem je zboží dopraveno z jednoho celního úřadu k druhému a to pod celním dohledem, může tomu být mezi členskými státy ES, ale přes třetizemní území nebo přes hraniční přechody přímo do 3Z.

Zboží je za splnění předem stanovených podmínek uskladněno v celním skladu, podléhá také celnímu dohledu, při propuštění do režimu se clo a daň neplatí, platí se až po vyskladnění zboží.

V rámci režimu aktivního zušlechtovacího styku je zboží upraveno, přepracováno, projde jednou či více zpracovatelskými operacemi a takto upravené zboží se pak vyveze zpět. Zde existují dva systémy: podmíněčný, jedná se o situaci, kdy je veškeré zboží vyvezeno zpět do ciziny, v tomto případě se na vstupu do režimu nevybírání clo ani daň, ale je nezbytná pečlivá kontrola, zda bylo zboží vyvezeno všechno. Dalším systémem je systém navrácení, zde není úplně jisté, zda se 100% dovezeného zboží opravdu vyveze zpět. Proto dochází k zaplacení cla a daně na při propuštění do režimu u příslušného vnitrozemského úřadu a ihned, jak se i část zušlechtěných výrobků vyveze, vrátí se clo, tak i příslušná daň.

U režimu přepracování pod celním dohledem je v souladu s povolením, které je celním úřadem vydáno a za jeho striktních podmínek zboží přepracováno, díky čemuž se změní jeho původní sazební zařazení do % celní sazby, aniž by bylo na vstupu do režimu vyměřeno a vybráno clo. Takto upravené zboží celní úřad propustí do volného oběhu a uplatní na něj patřičnou sazbu, ale až z konečného přepracovaného výrobku. Žadatel kalkuluje s rozdílovou sazbou cla na vstupní suroviny a sazbou z hotového výrobku.

V rámci režimu dočasné použití dochází k částečnému nebo plnému osvobození od dovozního cla, kdy zahraniční zboží bylo například po vyzkoušení v tuzemsku v nezměněné podobě vyvezeno zpět.

Pasivní zušlechtovací styk je zrcadlovou podobou aktivního zušlechtovacího styku, kdy je zboží dočasně vyvezeno do zahraničí, tam je opracováno, tedy zušlechtěno a vráceno zpět do tuzemska, kde je částečně či úplně osvobozeno od cla.



Nejběžnějším celním režimem bývá označován vývoz, kdy české zboží opustí tuzemsko a vývozem vznikne nárok na osvobozené plnění.

### 3.2.11 Celní řízení

Vyměření a vybírání cla včetně poplatku se provádí při celním řízení, kde celní orgán rozhodne o propuštění zboží do navrženého celního režimu. Účastníky celního řízení jsou celní orgány a deklarant, případně jeho zástupce. Jakmile deklarant či zástupce deklaranta předloží celní prohlášení a případné potřebné doklady s tím související, musí být zahájeno celní řízení.

Celní řízení spočívá ve fyzické kontrole zásilky, tj. prověření počtu kusů, hmotnosti, objemu aj., může dojít i k namátkové kontrole obsahu. Tyto zjištěné skutečnosti jsou poté porovnány s předloženými doklady. Pokud je vše v pořádku, celní orgán rozhodne o zařazení zboží podle celního sazebníku, určí celní hodnotu zboží, vyměří celní sazbu a nakonec rozhodne o propuštění zboží do některého z celních režimů.

Celní řízení se provádí na celním úřadě nebo v celním prostoru. Celní zákon v § 102 odst. 2 definuje celní prostor takto: *“Celními prostory jsou označená místa železničních stanic, přístavů, letišť a jiné prostory určené celními orgány po dohodě s vlastníky nebo oprávněnými uživateli těchto prostor.”* Na žádost deklaranta je možnost, aby se celní řízení provedlo na jiném místě např. přímo ve výrobním závodě či skladu, nebo jiném místě, kde je zboží baleno a nakládáno na dopravní prostředek. Celní orgán jiné místo povolí, za předpokladu, že to bude odůvodněno šetrností nákladů (z technických, dopravních nebo jiných důvodů) a samozřejmě to nenaruší pravidelný chod celního úřadu. To zda deklarant žádost podá, musí velmi dobře zvážit, jelikož veškeré vzniklé náklady jdou na vrub deklaranta, ať už jde o úhradu jízdného, použití silničního prostředku, ale i každá započatá hodina práce zaměstnanců celního úřadu.

### 3.2.12 Doklady využívané v celním řízení

Nutnost předkládání důkazních prostředků, kterými jsou doklady potřebné v celním řízení, jsem již zmínila v předešlém textu. Mezi takovéto doklady řadíme jednotný správní doklad (JSD), obchodní fakturu, osvědčení o původu zboží, případně přepravní doklad nebo další doplňující osvědčení, jakým je např. veterinární či zdravotní certifikát.

Jak již bylo výše řečeno, pro propuštění zboží do celního režimu je nezbytné podat deklarantem celní prohlášení, v zemích ES bývá k tomuto účely používán JSD, který má listinnou podobu. Jedná se o daňový doklad, kterým deklarant prokazuje, že zboží bylo vyvezeno. Deklarant zodpovídá za důvěryhodnost uvedených údajů, které jsou prokázány i jinými způsoby jakými jsou např. již zmíněné doklady. Náležitostí JSD jsou identifikační údaje účastníků, tedy vývozce a dovozce, definování zboží včetně zařazení do sazebníku, množství zboží, cena zboží v cizí měně a její přepočet na měnu českou. Dále také způsob dopravy, celní hodnota a celní sazba, výměr DPH a suma celního dluhu.

Obchodní faktura je doklad vývozce, která je vystavena na dovozce, a prokazuje částku, která bude do zahraničí zaplacená.

Osvědčení o původu zboží má mnoho podob, jsou nezbytná proto, aby mohl být uplatněn nárok na aplikaci celní preference, které spočívá v uplatnění snížených celních sazeb. Takového osvědčení potvrzuje, že dané zboží má svůj původ v zemi, na kterou se preference vztahuje.

### **3.2.13 Celní hodnota, výpočet cla**

Celní hodnota představuje základ pro vyměření cla i daně. Pro stanovení celní hodnoty se nejčastěji použije princip tzv. hodnoty převodní, jedná se o cenu skutečně zaplacenou nebo se použije cena, která má být zaplacená za zboží dodané ze zahraničí do ciziny, tedy cena uvedená na obchodní faktuře dodavatele. Zde nezáleží na tom, kdo nebo jakým způsobem částku uhradil. Pro přehlednost uvádím, jak by mohl vypadat jednoduchý vzorec pro výpočet celní hodnoty a celního dluhu Vzorec č. 3. 1.

Dalšími metodami stanovení celní hodnoty zboží jsou pomocí metody převodní hodnoty stejného zboží, podobného zboží, metoda jednotkové ceny, metoda vypočtené hodnoty a metoda použití rozumných prostředků.

### Vzorec č. 3. 1 Vzorec pro výpočet celního dluhu

**Celní hodnota** = fakturovaná cena v příslušné měně

- DPH v zemi vývozce

+ Náklady na dopravu

+ Náklady na pojištění

= Cena upravená x měnový kurs = Celní hodnota v Kč

**Clo** = celní hodnota x smluvní sazba v %

ZD pro DPH u dovezeného zboží = celní hodnota + clo + (spotřební daň)

**DPH** = základ DPH x příslušná sazba DPH

**Celní dluh** = clo + DPH + (spotřební daň)

### 3.2.14 Placení daně a cla

Při dovozu zboží jsou vyměřovány a vybírány dovozní cla, DPH, spotřební daň a další nepřímé daně, u vývozu hovoříme o vývozním clu aj.

Daň a clo lze zaplatit několika způsoby, které přesně vyjmenovává celní zákon.<sup>14</sup> Jedna z možností je bezhotovostním převodem z účtu vedeného u banky na příslušný účet celního úřadu. Zde bych chtěla zdůraznit, že neexistuje pouze jeden univerzální bankovní účet, kde se platí veškeré clo, ale každý celní úřad má své bankovní spojení.

Další možností je platba v hotovosti a to prostřednictvím banky nebo držitele poštovní licence na příslušný účet celního úřadu, nebo plátce zaplatí clo či daň přímo zaměstnancům celní správy, kteří jsou k vybírání platby v hotovosti pověřeni celním úřadem, a kteří k této platbě vydají potvrzení.

V neposlední řadě, plátce platí výkonnému úředníku při výkonu exekuce, jde-li o platby, které mají být exekucí vymoženy, a není-li v exekučním příkaze nařízeno jinak.

---

<sup>14</sup> § 270 celního zákona

Pokud má plátce přeplatky na jiném clu či dani, může vzniklý nedoplatek na dani či clu započíst na tento přeplatek, kde zaplacení nedoplatku cla započtením má přednost.

Další možností je zaplacení kolkem, stanoví-li tak zvláštní předpis.

Poslední možností, jak lze daň či clo zaplatit je převodem ze složené celní jistoty na žádost osoby, která celní jistotu složila a je povinna clo a daň uhradit; za den platby se v tomto případě považuje den, kdy celní úřad obdržel písemnou žádost složitele celní jistoty o převod s označením cla nebo daně, která má být převodem ze složené celní jistoty uhrazena.

### 3.2.15 Osvobození od cla zboží nepatrné hodnoty

Dle článku 27 Nařízení jsou od dovozního cla osvobozeny zásilky zboží nepatrné hodnoty, za předpokladu, že jsou zasílány ze 3Z přímo příjemci, který se nachází na celním území ES.

Kapitola V, článek 231 odst. 1 Nařízení uvádí: „*Za podmínek stanovených v článku 24 jsou od dovozního cla osvobozeny zásilky tvořené zbožím nepatrné hodnoty, které jsou odesílány přímo z třetí země příjemci, který se nachází ve Společenství*“. Odst. 2 dále vymezuje zboží nepatrné hodnoty jako zboží, jehož úhrnná hodnota nepřesáhne částku 150 EUR. Tato hodnota se nedělí tzn., jestliže celková hodnota zboží přesáhne limitovanou hodnotu, nelze osvobození uplatnit.

Pro lepší orientaci dle hodnoty zboží uvádím Tab. 3. 1, která sumarizuje, co je či není osvobozeno od DPH či cla, na základě tvrzení v přecházejících textech.

**Tab. 3. 1 Osvobození zboží nepatrné hodnoty**

Úhrnná hodnota	Osvobození	
	DPH	CLO
do 22 EUR	ANO	ANO
22 – 150 EUR	NE	ANO
nad 150 EUR	NE	NE

*Zdroj: vlastní úprava*

### 3.3 Dodací podmínky INCOTERMS

S rozvojem obchodu výrazně vzrostl i význam dopravy a přepravy, jsou tedy sepsány smlouvy o dopravě zboží na základě Úmluvy o přepravní smlouvě v mezinárodní silniční nákladní dopravě (CMR). V praxi se využívají dodací podmínky zvané Incoterms, které byly vydány Mezinárodní obchodní komorou v Paříži, jsou upravovány každých 10 let. V současnosti se využívají dodací podmínky INCOTERMS 2010, které budou platit od roku 2011, nahradily tak INCOTERMS 2000. Tedy smlouvy uzavřené v roce 2011 budou podléhat ještě dodacím podmínkám 2010.

Dodací podmínky vymezují do jakého okamžiku, tedy místa, nese prodávající rizika a náklady na dodání zboží, a kde tato rizika a náklady přecházejí na kupujícího. Nemyslí se tím přechod vlastnictví, ale přechod nákladů a rizik. Podmínky INCOTERMS nejsou povinné, mají sloužit spíše jako ulehčení pro obě strany, jak pro kupujícího, tak pro prodávajícího, a to v tom, kdo hradí pojistné, náklady na dopravu aj. Patříčný kód se uvede do smlouvy a obou stranám je ihned jasné, jaká pravidla jsou dohodnuta.

INCOTERMS 2010 obsahuje 11 doložek, z toho 9 zůstane beze změn, 4 budou zrušeny a 2 budou nové. Zrušeny jsou DAF, DES, DEQ a DDU, nové jsou DAP, která nahrazuje DDU a DAT, jež nahrazuje DAF, DES a DEQ<sup>15</sup>. Doložky jsou členěny do 4 skupin, označeny písmeny E, F, C a D. Přehled těchto podmínek včetně jejich charakteru je vymezen v Tab. č. 3. 2, FAS, FOB, CFR a CIF jsou určeny výhradně pro lodní dopravu, ostatní se využívají u všech druhů dopravy.

Dodací podmínky taky hrají výraznou roli i v případě dovozního celního řízení při určování celní hodnoty zboží. Určují, zda je v hodnotě zboží již zahrnuta doprava, nebo je nezbytné tuto dopravu k hodnotě zboží přičíst. Pro lepší porozumění uvedu příklad. Smluvní strany si určí dodací podmínky FCA Moskva, z které vyplývá, že kromě fakturovaného zboží je nezbytné přičíst náklady na dopravu a pojištění z Moskvy po místo vstupu zboží do ES.

---

<sup>15</sup> <http://managementmania.com>, dne 8. 4. 2011

**Tab. č. 3. 2 Dodací podmínky INCOTERMS**

<b>Doložka</b>	<b>Česká definice</b>
<b>E</b>	Zboží odvezeno kupujícím přímo ze závodu prodávajícího, kupující za něj dále zodpovídá
EXW	Ze závodu (ujednané místo)
<b>F</b>	Prodávající je vyzván k dodání zboží dopravci, kterého určí kupující.
FCA	Vyplaceně dopravci (ujednané místo)
FAS	Vyplaceně k boku lodi (ujednaný přístav nalodění)
FOB	Vyplaceně loď (ujednaný přístav nalodění)
<b>C</b>	Hlavní přepravné hrazeno prodávajícím
CFR	Náklady a dopravné hrazeny (ujednaný přístav určení)
CIF	Náklady, pojistné a dopravné hrazené (ujednaný přístav určení)
CPT	Dopravné hrazeno do (ujednané místo určení)
CIP	Dopravné a pojistné hrazeno do (ujednané místo určení)
<b>D</b>	Prodávající hradí veškeré náklady a rizika spojená s přepravou zboží
DAP	Doručeno na místo (ujednané místo určení)
DAT	Doručeno na terminál (ujednané místo určení)
DDP	S dodáním clo hrazeno (ujednané místo určení)

*Zdroj: Mezinárodní obchodní operace (1998, str. 90) + vlastní úprava*

### 3.4 e-Vývoz

Systém e-vývozu v rámci projektu eCustoms vznikla všem státům ES povinnost připravit elektronickou komunikaci v rámci vývozních operací. V rámci toho projektu již od roku 2002 existuje elektronický systém NCTS, který umožňuje tranzit zboží od celního úřadu vývozu (v zemi, odkud se zboží vyváží) k celnímu úřadu na výstupu z EU (kde zboží opouští území EU). I ČR navázala na tento systém.

V roce 2007 se v členských státech EU zavedl do provozu automatizovaný Systém kontroly vývozu zboží tzv. Export Control System (ECS) označovaný také jako „e-Vývoz“. Je založen na elektronické komunikaci mezi subjekty (deklaranty), Celní správou ČR a zeměmi projektu, tedy země ES.

Cílem e-Vývozu je využívání mnohem jednoduššího způsobu z pohledu administrativy a minimalizace vynaložených nákladů při zpracování písemnosti celního prohlášení. Z pohledu celních orgánů umožňuje e-Vývoz elektronickou komunikaci, tedy výměnu dat, mezi celními orgány, a tím přispívá ke zvýšení efektivity kontroly. Deklaranti mohou podávat závazné celní prohlášení elektronicky, jehož součástí je zaručený elektronický podpis dle odst. § 30 odst. 5 ZDPH, de facto z jakéhokoliv místa, např. z kanceláře.

Ohled po podání elektronického celního prohlášení na propuštění zboží do režimu vývozu a následném přijetí celním orgánem, může deklarant sledovat celý proces vývozu a to na příslušných internetových stránkách Celní správy a to pomocí čárového kódu MRN (Movement Reference Number), jež celní úřad vývozu přidělí ke každé vývozní operaci. Tím si vývozce např. ověří, zda bylo zboží vyvezeno z ES, a byl tak ukončen vývoz a splněny tím podmínky pro uplatnění osvobození od DPH.

Jak již bylo řečeno, upouští se od písemného podávání JSD, které je nezbytné dle ZDPH k prokázání vývozu zboží. Důkazním prostředkem může tedy být sdělení výstupního celního úřadu, zaslaného elektronickou cestou poté, co zboží opustí ES či vývozní doprovodný doklad (dále jen „VDD“), jež je potvrzený celním úřadem výstupu a doručen celnímu úřadu vývozu vývozcem. VDD je doklad, který je předán přepravci a na místo JSD doprovází zásilku. V Příloze č. 2 uvádím vzor tohoto dokladu. Výstupním celním úřadem se myslí pohraniční celní úřad, přes který zboží vystupuje z tuzemska do zahraničí a který

potvrzuje výstup zboží z ES. Celní úřad vývozu je úřad, který propouští zboží do režimu vývoz. Mezi další důkazní dokumenty patří např. průvodní správní doklad (AAD), nákladní list CIM, lodní konosament či nákladní list CMR aj. vymezené na stránkách celní správy.

### **3.5 e-Dovoz**

Od 1. 11. 2010 se provádí celní řízení i u dovozu zboží, tzv. e-Dovoz. Projekt e-Dovoz obsahuje 2 části. První souvisí se vstupem zboží na celní území ES, označována jako ICS (Import Control System). Část druhá se zaměřuje na operace související s podáním celního prohlášení, která se značí AIS (Automated Import System). Spuštěním aplikace AIS bude završena elektronická komunikace v rámci e-Customs u všech celních systémů, jakým je tranzit, dovoz a vývoz.

Propuštění zboží do celního režimu volný oběh může být realizováno formou elektronické komunikace mezi informačním systémem deklaranta, případně jeho zástupce, a Celní správy ČR na základě elektronicky podaného celního prohlášení, které je podáno formou strukturované datové zprávy pro systém e-Dovoz. Elektronická komunikace mezi informačním systémem deklaranta, případně jeho zástupce, a Celní správa ČR zahrnuje odesílání strukturovaných datových zpráv pro systém e-Dovoz, které jsou elektronicky podepsány, popř. šifrovány deklarantem, orgánům Celní správy ČR i zasílání strukturovaných datových zpráv pro systém e-Dovoz, které jsou elektronicky podepsány, popř. šifrovány Celní správy ČR, deklarantovi.

Deklarant se musí zaregistrovat u celní správy v ČR a získat tak povolení k elektronické komunikaci a podrobnosti k této komunikaci. Elektronizace dovozních operací bude postupná. Je zde nezbytné rozlišovat postupy běžné a zjednodušené. V běžném postupu bude podání elektronického celního prohlášení dobrovolné. V první fázi spuštění aplikace AIS bude možné podávat elektronicky jen celní prohlášení, ostatní dokumenty a certifikáty budou celnímu úřadu dokládány stále v listinné podobě. V druhé fázi bude možné již i tyto doklady předkládat elektronicky. U zjednodušeného postupu nebude povinností předkládat doklady, potřebné k propuštění zboží do navrhovaného režimu, zde se bude do příslušné kolonky elektronického celního prohlášení uvádět pouze tzv. miniatura dokumentu. To ovšem neznamená, že se dokumenty nemají archivovat.



## **4 Praktická aplikace DPH při dovozu a vývozu zboží**

### **4.1 Obecné informace**

Jelikož pouze teorie vývozu a dovozu není dle mého názoru dostačující pro správné pochopení postupů aplikovaných v této oblasti, rozhodla jsem se dále demonstrovat spojení s praxí na konkrétním subjektu.

Pro aplikaci dovozu a vývozu do praxe jsem využila postupy, které uplatňuje společnost Slévárny Třinec, a.s. Jedná se o dceřinou společnost, která je součástí konsolidačního celku mateřské společnosti TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s. Hlavním předmětem podnikání společnosti je slévárenství. V oblasti dovozu a vývozu nemá společnost výrazné postavení, ovšem i s obchodováním s 3Z má zkušenosti.

Společnost nemá k dispozici vhodné dopravní prostředky pro přepravu zboží, proto v roce 1999 sepsala se společností MORAVII STEEL a.s. Smlouvu na zabezpečení služeb v železniční a kamionové přepravě, při které aplikuje nejběžnější dodací podmínky INCOTERMS, zejména doložky CPI, CPT, EXW a FCA.

Pro aplikaci již zjištěných informací jsem vybrala jeden případ dovozu, kde se zaměřím na JSD, daňové přiznání a výpočet cla a DPH. V případě vývozu provedu analýzu osvobození od daně od roku 2008 do současnosti.

Částky, které mi byly poskytnuty společností, přepočítávám koeficientem, jelikož si společnost nepřeje uveřejnit přesná čísla. Vycházím z údaje roku 2009, ovšem postupy jsou obdobné i v letech 2009 – 2011, až na výjimky, na které upozorňuji níže v textu.

### **4.2 Dovoz zboží v praxi**

Společnost Slévárny a.s. (dále jen „kupující“) nakoupila 25. 6. 2009 od japonské společnosti (dále jen „prodávající“) zboží v hodnotě 254 421 japonský jen (dále jen „JPY“) jedná se vytloukáací trn. Celková hodnota dopravy a pojištění zboží činí 33 500 JPY, v této hodnotě jsou začleněny náklady spojené s nakládkou a vykládkou zboží.

Obě strany se dohodly na dodacích podmínkách dle INCOTERMS CIP Třinec, tj. zboží je dopraveno do skladu společnosti (kupujícího). V celním řízení zastupuje kupujícího její mateřská společnost TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a. s., jedná se o nepřímého zástupce, které jedná na účet Slévárny Třinec, a.s. (deklarant) avšak nepřímo - svým jménem.

Na platebních podmínkách se dohodly tak, že platba proběhne bezhotovostním převodem, a to na příslušný účet uvedený na faktuře.

Jaká hodnota celního dluhu vznikne? Jaké položky se objeví v jednotném správním dokladu a daňovém přiznání? Odpovědi na tyto otázky budou zodpovězeny níže.

#### **4.2.1 Jednotný správní doklad**

JSD vydávají TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s., jako zástupce kupujícího, a to na základě komisionářské smlouvy. Současně platí i clo, které vyměří celní úřad. Kupující toto clo poté zaplatí svému zástupci. Ve své podstatě v JSD jsou veškeré informace související s transakcí dovozu zboží. Vzor JSD je součástí diplomové práce, Příloha č. 3.

V kolonce „1. Prohlášení“ uvádíme kód IM, tj. obchod se zeměmi a územími mimo celní území ES, jímž Japonsko je.

Kolonka „2. Odesílatel nebo vývozce“ obsahuje údaje japonské firmy: název společnosti, adresa a číslo EORI, stejné údaje se uvedou do kolonky „8 Příjemce“, avšak údaje Slévárny a.s. Třinec. EORI je identifikační číslo slouží pro styk s orgány celní správy, v případě společnosti Slévárny Třinec, a.s. se tím myslí daňové identifikační číslo.

Kód země odeslání / vývozu je JP (Japonsko), kód země určení je CZ (Česká republika) a to v kolonce č. 15 a 17.

V kolonce „28. Finanční a bankovní údaje“ se neuvádí číslo účtu ani odesílatele či příjemce, ale účet celního úřadu, kde má být clo zapláceno, případně se zde také uvede i variabilní symbol, který je stanoven výpočetní technikou celního úřadu. Celním úřadem je v tomto případě Celní úřad Frýdek – Místek, Celní útvar Třinec.

V kolonkách č. 31 až 39 se uvedou údaje o zboží, jako značka, číslo, původ (JP), počet, hrubá a čistá hmotnost v kilogramech, dále také zbožíový kód, což je nomenklatura dané zboží, která je rovněž uvedena na faktuře.

Pokud jde o zvláštní záznamy, předložené doklady a osvědčení o povolení v kolonce 44 firma uvede fakturu a doklad o nepřímém zastoupení.

Umístění zboží ve skladu se promítne v kolonce „30. Umístění zboží“, kde se uvede číslo EOIR kupujícího.

#### **4.2.1.1 Deklarant**

Jak již bylo zmíněno výše, v definici deklaranta, jedná se v tomto případě o právnickou osobu, která je povinna přihlásit a předložit dovážené zboží spolu s příslušnými doklady celnímu úřadu, tato osoba podává celní prohlášení, podle kterého navrhuje celní režim, do něhož má být zboží celním úřadem popuštěno, jedná se o TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s. Tento celní režim je uveden v položce „37. Režim“ s kódem 40, tj. domácí spotřeba se souběžným propuštěním do volného oběhu u zboží, které netvoří dodávku osvobozenou od DPH, tzn. zboží dovážené ze 3Z s platbou cla a DPH.

V JSD se samozřejmě uvádí i údaje o celním deklarantu a jeho zástupci a to v kolonce „14 Deklarant / Zástupce. Takovýmito údaji se myslí: název obchodní firmy a adresa místa pobytu deklaranta, je-li deklarant totožný s příjemce, uvede také kód 00500, což v tomto případě je.

Dle „Příručky o způsobu vyplňování Jednotného správního dokladu a Jednotného správního dokladu doplňkového do 1. 7. 2010“, který je vyvěšen na internetových stránkách Celní správy, je nezbytné uvádět deklaranta a příjemce v určitém pořadí. V případě nepřímého zastoupení, se na prvním místě uvedou údaje o nepřímém zástupci (TŘINECKÉ ŽELEZÁRNY, a.s.), druhý v pořadí je samotný příjemce (Slévárny Třinec, a.s.).

#### **4.2.1.2 Dodací a platební podmínky**

Z Tab. č. 3. 2 je zřejmé že dodací podmínky CIP uvádějí, že dopravu a pojištění hradí prodávající do místa určení, tedy Třinec. Kód se objeví v položce č. 20 JSD Dodací podmínky: CIP Třinec.

Prodávající dopravil zboží pouze silniční dopravou (kamionem) až do místa určení, tento fakt se doplní do položky č. 25 a 26 JSD, tedy doprava na hranice a ve vnitrozemí, číselným kódem 3.

Ovšem i platební podmínky se do JSD promítnou a to v kolonce „47 Výpočet poplatků“, a to v posledním sloupci ZP = způsob platby, kódem H = bezhotovostní převod z účtu na účet.

#### 4.2.1.3 Měna a směnný kurz

Měna a částka uvedená na faktuře se zapíše do kolonky „22 měna a celková fakturovaná částka“. Na faktuře je uvedena cena 287 921 japonský jen, měna má zkratku JPY.

Směnný kurz dle celních předpisů (viz kapitola č. 3.1.1.9) se zjistí v kurzovém lístku na <http://www.celnisprava.cz>, pro přehled uvádím v Tab. 4. 1.

**Tab. 4. 1 Kurz platný na červen 2009**

Kód měny	Počet	Kurz	Platnost	
			Od	Do
JPY	100	20,316	1. 6. 2009	30. 6. 2009

*Zdroj: <http://www.celnisprava.cz/>, dne 8. 4. 2011 + vlastní úprava*

#### 4.2.1.4 Výpočet cla

Vypočet cla se v JSD uvádí v kolonce „47 Výpočet poplatků“.

Celní hodnota zboží je suma fakturované ceny (254 421 JPY) + náklady na doprava a pojištění (33 500 JPY). Takto upravená cena (287 921 JPY) se vynásobí příslušným směnným kurzem (20,316 100Kč/1JPY), kde výsledkem je celní hodnota v českých korunách (58 494 Kč).

Clo se vypočte vynásobením celní hodnoty a smluvní sazby v %, tato sazba je stanovena podle nomenklatury zboží, což si lze ověřit opět na <http://www.celnisprava.cz>.

Jelikož ve faktuře bylo 14ks zboží, jedná se o klíny, zařazeno pod číslo nomenklatury 846792000 a 3 ks zboží (spínače) pod číslem 8538909190 uvádím pro lepší orientaci výpočet

cla v Tab. 4. 2. Zde bych ještě ráda podotkla, že s ohledem na druh poplatku zvaný clo pro průmyslové výrobky, značí se kódem A00.

Hodnota cla činí 948Kč (zaokrouhleno matematicky nahoru). Hodnota cla u spínačů se vypočte, ale nevyměří, jelikož jde o zboží nepatrné hodnoty, které je dle celních předpisů osvobozeno do cla. Clo je zástupce povinen zaplatit do 10 dnů ode den vzniku celního dluhu, tj. v tomto případě do 5. 7. 2009.

**Tab. 4. 2 Výpočet cla**

Nomenklatura	Druh	Celní hodnota v JPY	Použitý kurz (100Kč/1JPY)	Celní hodnota v Kč	Sazba (v %)	Clo (v Kč)	
						vypočet	výměr
846792000	A00	274 245	20,316	55 716	1,7	948	948
8538909190	A00	13 676	20,316	2 778	3,2	89	0
<b>Celkem</b>						<b>1 037</b>	<b>948</b>

*Zdroj: Zdroj: <http://www.celnisprava.cz/>, dne 8. 4. 2011 + vlastní úprava*

#### **4.2.2 Daňové přiznání**

Základ pro výpočet DPH je celní hodnota (58 494Kč) + clo (948Kč), spotřební dani či jiné dani není zboží podrobena a neexistují jiné vedlejší náklady, které by se zahrnuly do základu pro výpočet DPH. Základ daně tedy činí 59 442Kč. Zboží podléhá základní sazbě daně, pro rok 2009 činila tato sazba 19%, daň teda činí 11 294Kč.

V roce 2009 se využíval pro podání Přiznání k dani z přidané hodnoty - tiskopis vzor č. 15, v roce 2010 se využíval vzor č. 16, v roce 2011 vzor č. 17. Ovšem v řádkách pro dovoz nedošlo k žádné výrazné změně, pouze k její úpravě.

Daňová povinnost se zohlední v oddíle C, řádek 7 (základní sazba), kde se do základu daně uvede hodnota 59 442Kč a daň na výstupu 11 294Kč. Daň byl povinen plátce (Slévárny Třinec, a.s.) zaplatit do 25. července 2009.

Zároveň má ovšem plátce nárok na odpočet v plné výši, jelikož zboží je plně využito pro podnikatelskou činnost. Uvede tedy v řádku 44 (základní sazba) taktéž hodnotu 59 442Kč

do základu daně a do sloupce „V plné výši“ uvede částku 11 294Kč. Tyto údaje uvede takéž v daňovém přiznání za červen 2009.

Vlastní daňová povinnost uvedená v řádku 65 je tedy nulová, suma daně na výstupu se uvede v řádku 63 (11 294Kč), suma daně na vstupu v řádku 64 (11 294Kč).

Takto postupoval plátce v roce 2009, obdobný postup je i v roce 2010 a 2011. Ovšem nutno zdůraznit již zmíněný e-dovoz, odbouralo se tedy od papírového JSD a provádí se pouze elektronické podání.

Podobně jakou u vývozu kde byl zaveden nový tiskopis VVD, zde se uplatní tzv. dovozní doklad (dále jen „DD“). Na stránkách celní správy je uveřejněn vzor DD, na němž je příklad vyplnění dokladu, v tzv. testovací prostředí, pro zajímavost uvádím této vzor v Příloha č. 4. V DD jsou obdobné údaje jako v JSD, jako jsou údaje o vývozci, příjemci, zboží, výpočtu cla aj.

### **4.3 Vývoz a osvobození od DPH v praxi**

Od roku 2008 došlo k několika výrazným změnám v oblasti osvobození od DPH při vývozu zboží, proto jsem se rozhodla tuto problematiku blíže analyzovat.

Do konce roku 2008 bylo osvobození od daně při dovozu zboží stanoveno ke dni výstupu vyváženého zboží ES do 3Z. V daňovém přiznání toto osvobození plátce uplatnil nejdříve ve zdaňovacím období, ve kterém je schopen výstup zboží z ES prokázat.

Do daňového přiznání bylo možné uvést jak statistickou hodnotu, která je uvedena v JSD, tak i hodnotu vyváženého zboží, která je vyčíslena na faktuře dle § 36 ZDPH.

Statistickou hodnotou zboží se rozumí hodnota zboží v místě a čase, v němž zboží opouští území celního režimu, a stanoví se na základě fakturované ceny zboží, kde do hodnoty jsou zahrnuty i vedlejší výdaje související s dopravou vyváženého zboží po území ČR. Tato hodnota se uvádí v kolonce 46 JSD. Existují ovšem i situace, kdy se tato hodnota do JSD neuvádí, např. v případě, že hodnota je nižší jak 30 000Kč. V současné době se statistická hodnota využívá spíše jen pro účely statistiky.

Počínaje 1. 1. 2009 bylo osvobození upraveno v § 63 odst. 2 ZDPH, kde vykazování vývozu zboží v daňovém přiznání nebylo vázáno na výstup zboží z území ES. Povinnost vykázat toto osvobození v daňovém přiznání měl plátcce za zdaňovací období, v němž vznikla povinnost přiznat tato plnění, tj. buď ke dni uskutečnění dodání zboží, nebo ke dni přijetí úplaty a to ke dni, který nastane dříve. Okamžik vzniku povinnosti se posuzoval dle sjednaných dodacích podmínek a málokdy se shodoval s okamžikem, kdy zboží přešlo hranice ES. Nutno zdůraznit, že za den dodání zboží je myšlen den, kdy jsou na kupujícího přenesena práva s nakládáním dodávaného zboží jako vlastníka.

Došlo i ke změně hodnoty, která se do daňového přiznání uvádí. Dle § 63 odst. 2 ZDPH se pro stanovení hodnoty plnění postupuje dle obecných ustanovení § 36 ZDPH. To znamená, že do daňového přiznání se neuvádí tzv. statistická hodnota dle JSD, ale fakturovaná hodnota.

Od 1. 1. 2010 se pravidla pro uplatnění osvobození vývozního zboží od DPH opět změnila. Osvobození se do daňového přiznání projevívá v okamžiku, kdy zboží vystoupí z ES do 3Z a to dle § 66 odst. 4 ZDPH, tento výstup musí být prokázán a tyto důkazní prostředky upravuje § 30 ZDPH.

V roce 2011 ke změnám u osvobození od daně při vývozu nedochází.

Společnost Slévárny Třinec, a.s. (dále jen „prodávající“) vyváží ocelové odlitky a kokily do Norska. Jedna taková transakce byla provedena v lednu 2009, hodnota zboží činila 17 900 EUR, přeprava z ČR započala 29. ledna norskou společností (dále jen „kupující“). Výstup zboží byl celním orgánem potvrzen 31. ledna (den, kdy zboží opustilo ES). Zboží bylo kupujícímu následně dodáno 2. února, platba byla přijata 25. února.

Pro přepočet cizí měny se využije kurz platný ke dni vzniku povinnosti přiznat daň, tj. k 29. lednu. Dle § 4 odst. 4 ZDPH se pro případ vývozu uvádí kurz devizového trhu vyhlášený ČNB, v tomto případě 27,36Kč/1EUR. Hodnota zboží v českých korunách je tedy 489 744Kč.

Dle předpisu platných od 1. 1. 2009 se plnění projeví v daňovém přiznání za období leden 2009 a to v řádku č. 22, a to ne na základě přechodu zboží přes hranice ES, ale dodání zboží 29. ledna, které bylo dříve než platba faktury.

Pokud by plnění proběhlo ve stejných dnech (29., 31. ledna, a 2., 25. února), ovšem v roce 2010 uvažovali bychom jinak. Povinnost uvést osvobození do daňového přiznání by bylo také v lednu, ovšem s přihlédnutím ke dni přechodu zboží přes hranice, jak uvádí již zmíněný § 66 ZDPH.

Důležité formality ohledně vývozu jsou uskutečňovány pomocí e-vývozu, jak jsem již zmínila výše. Deklarant zpracuje JSD, který zašle vývoznímu celnímu orgánu v Třinci, ten vyhotoví VDD, kde vygeneruje kód MRN. Po předložení VDD výstupním celnímu orgánu, který je v tomto případě v Praze, vyhotoví výstupní celní orgán tzv. „Potvrzení o výstupu z EU“, což je bráno jako daňový doklad a na základě toho dokladu si může plátce uplatnit osvobození z daného plnění.

Zde bych ráda zdůraznila skutečnost, kterou jsem zjistila v souvislosti s analýzou elektronického zavedení dovozu a vývozu. E-vývoz a následně e-dovoz odstranil časové bariéry, v minulosti muselo být JSD potvrzeno celním orgánem „papírově“ a opět vráceno deklarantovi, to bylo velmi náročné na čas. Nyní se vše posílá elektronickou formou.

V praxi se mnohdy stávalo, že např. u vývozu, kdy se doprava prováděla železniční dopravou, docházelo k tomu, že celní orgány při kontrole nestíhaly veškeré zboží prověřit, zboží již bylo dávno např. v USA, ale nebylo vyhotoveno potvrzení o vývozu, proto se musely překládat alternativní doklady, že zboží opravdu opustilo ES, jako je např. nákladní list.



## 5 Závěr

V současné době, kdy je ČR součástí EU a je mnohem jednodušší a přijatelnější obchodovat ze 3Z, stalo se obchodování v rámci celého světa populárnější.

Právě vznikem EU a rozvojem mezinárodního obchodu vyvstala potřeba DPH harmonizovat, což vyžaduje neustále změny zákona. V praxi se tedy můžeme setkat s mnoha rozpory a nesrovnalostmi, se kterými se daňový subjekt musí stůj co stůj poprat. Proto je dle mého názoru nezbytné, se v této oblasti dobře orientovat.

Ve své diplomové práci jsem se v první řadě zaměřila na obecný přehled základních pojmů a principů DPH, hlavním cílem však bylo analyzovat daň z pohledu obchodování s 3Z. Neopomenula jsem ovšem ani problematiku celních předpisů, jelikož ta s danou oblastí úzce souvisí.

Jak jsem již výše zmínila, v druhé části mé diplomové práci jsem pojmově vymezila oblast DPH, dle platných právních předpisů. V závěru kapitoly uvádím souhrnný příklad (paní Nováková – švadlena), na kterém jsem pro lepší porozumění stručně vyjádřila situaci, která shrnuje, co je uvedeno výše v dané kapitole.

Třetí část je zaměřena výhradně na dovoz a vývoz, kde vysvětluji základní pojmy, principy a postupy související s DPH. Pro lepší pochopení principu dovozu a vývozu je dle mého názoru nezbytné znát i význam, principy a funkci cla a celního řízení, proto ti tuto oblast jsem ve své diplomové práci blíže analyzovala. Dále jsem zkoumala změny, které nastaly v dodacích podmínkách INCOTERMS 2010, kdy došlo k rozšíření či zrušení některých doložek. Zkoumám také principy e-vývozu a nově také e-dovozu.

Dle mého názoru pouze teorie vývozu a dovozu pro úplné pochopení není dostačující, proto jsem závěr mé diplomové práce věnovala konkrétním příkladům z praxe, kde jsem spolupracovala s jednou akciovou společností. Uvedla jsem případ dovozu japonského zboží, následně jsem řešila vývoj osvobození u vývozu zboží od roku 2008 po současnost, kde jsem analyzovala vývoz do Norska.

Při sběru informací a aplikaci dané problematiky v praxi jsem se setkala s těžkostmi, kdy bylo velmi složité najít firmu, která by se mnou v dané oblasti blíže spolupracovala. Předpokládám, že firmy, které jsem kontaktovala, se obávaly úniku informací. Nakonec jsem pro analýzu společnost našla, spolupráce byla založena na základě domluvy, že částky, které mi byly společností poskytnuty, budou přepočítány koeficientem, který nikde v diplomové práci neuvedu. Učinila jsem tak.

Hlavním cílem mé diplomové práce bylo vymezit základní informace související se současně platnými právními předpisy DPH. Následně provést analýzu principů a postupu dovozu a vývozu, jak z pohledu DPH, tak se zaměřením na celní předpisy. V závěru zjištěné poznatky demonstrovat na konkrétním příkladu z praxe. Všechny tyto části práce obsahuje, tudíž lze usoudit, že cíle bylo dosaženo.

# Seznam literatury

## PUBLIKACE:

BENDA, V.; TOMÍČEK, M. *DPH u intrakomunitárních dodávek a dovozu a vývozu zboží*. 3. vyd. Praha: Bova Polygon, 2009. 348 s. ISBN 978-80-7273-158-9.

BUDINSKÝ, V., et al. *EXPORT 1999*. Praha: Public History, 1999. 367 s. ISBN 80-902193-6-5.

ČERNOHLÁVKOVÁ, E.; MACHKOVÁ, H. *Mezinárodní obchodní operace*. 1. vyd. Praha: HZ Editio, 1998. 195 s. ISBN 80-86009-20-3.

DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 3. aktualizované vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7357-523-6.

DUŠEK, J. *DPH 2010*. 7. vyd. Praha: Grada, 2010. 224 s. ISBN 978-80-247-3205-3.

GALOČÍK, S.; LOUŠA, F. *DPH a účtování - přeprava, dovoz, vývoz, služby*. 3. vyd. Praha: GRADA Publishing, 2009. 168 s. ISBN 978-80-247-3074-5.

LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech 2009*. 5. vyd. Olomouc: Anag, 2009. 415 s. ISBN 978-80-7263-506-1.

KÁRNÍK, M. *Celní hodnota ve 222 příkladech dnes i po vstupu do EU*. 1. vyd. Olomouc: Anag, 2003. 223 s. ISBN 80-7263-186-1.

## ČASOPISY:

BENDA, V. DPH s EU a třetími zeměmi, dotazy. *Metodické aktuality*. 2010, č. 7, s. 31-39. ISSN 1211-41378.

KLABOUCHOVÁ, I. Elektronizace celního řízení: Dovoz bez papírů. *Ekonom*. 2010, č. 34, s. 60-61. ISSN 1210-0714

## **PŘÁVNÍ PŘEDPISY:**

Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění

Nařízení Rady (ES) č. 1186/2009 ze dne 16. listopadu 2009 o systému Společenství pro osvobození od cla, v platném znění

Nařízení Rady (EHS) č. 2658/87 ze dne 23. července 1987, o sazební a statistické nomenklatuře a o společném celním sazebníku, v platném znění

Směrnice Rady Společenství č. 2006/112/ES, o společném systému daně z přidané hodnoty, v platném znění

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, v platném znění

## **INTERNETOVÉ ZDROJE:**

<http://cds.mfcr.cz>

<http://www.celnisprava.cz>

<http://www.mfcr.cz>

<http://www.business.center.cz>

<http://www.businessinfo.cz>

<http://www.du.cz>

<http://czso.cz>

<http://managementmania.com>

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/)

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/dds2/taric/](http://ec.europa.eu/taxation_customs/dds2/taric/)

# Seznam zkratek

3Z	třetí země
ČNB	Česká národní banka
ČR	Česká republika
DD	dovozní doklad
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
ES	Evropské společenství
EU	Evropská unie
EUR	euro
JČS	jiný členský stát
JSD	jednotný správní doklad
JPY	japonský jen
Kč	koruna česká
OID	osoba identifikovaná k dani
OPD	osoba povinná k dani
VDD	vývozní doprovodný doklad
ZDPH	zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

# Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2011

.....

Bc. Jana Heczková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Konská 317

739 61 TŘINEC

# **Seznam příloh**

Příloha č. 1 – Vzor daňového přiznání k dani z přidané hodnoty

Příloha č. 2 – Vzor vývozního doprovodného doklad

Příloha č. 3 – Vzor jednotného správního dokladu

Příloha č. 4 – Vzor dovozního dokladu